



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **M.K.**, bytem Krátká 262, 294 42 Luštěnice, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.1.2008, čj. 473/08-1100-2035371,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměru vydaný Finančním úřadem v Benátkách nad Jizerou dne 17. 5. 2004, čj. 14772/04/049971/3857, kterým byla správcem daně žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 66.645,- Kč tak, že dodatečným platebním výměrem stanovenou daň vyměřenou daň ve výši 66 645,- Kč snížil na 63 285,- Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce již v předchozím řízení odvolání. O odvolání rozhodl žalovaný svým rozhodnutím čj. 883/05-110, ze dne 8. 2. 2005, které bylo žalobci doručeno dne 11. 2. 2005, a to tak, že odvolání částečně vyhověl a dodatečně daň vyměřil ve výši 66.325,- Kč. Žalobce požádal o přezkoumání uvedeného rozhodnutí žalovaného a po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o správní žalobě rozhodl Městský soud v Praze svým rozsudkem čj. 8 Ca 248/2007-62 ze dne 7. 9. 2007 tak, že napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný pak opětovně rozhodl o podaném odvolání svým rozhodnutím ze dne 30. 1. 2008 čj. 473/08-1100-203537, které je nyní napadeno touto žalobou, tak, že vyměřenou daň ve výši 66 645,- Kč snížil na 63 285,- Kč.

Žalobce v podané žalobě k skutkovým okolnostem případu uvedl, že je účastníkem sdružení, jehož předmětem činnosti je též výkup, oprava a prodej dřevěných přepravních palet. Výkup dřevěných palet prováděli účastníci sdružení od obyvatelstva. Správci daně předložili účastníci sdružení doklady o výkupu dřevěných palet od konkrétních osob. Při přezkoumání údajů na předmětných dokladech bylo správcem daně zjištěno, že rodná čísla uvedená na dokladech neodpovídají jménům osob. Účastníci sdružení sdělili správci daně, že údaje zapisované do předmětných dokladů nekontrovali podle osobních průkazů a do dokladů zapisovali údaje tak, jak jim je prodávající osoby nadiktovaly. Správce daně zpochybnil výkup palet a vyžadoval na žalobci prokázání, že žalobce vykoupil dřevěné parkety od konkrétních osob uvedených na dokladech. Žalobce předložil několik čestných prohlášení od osob, od kterých dřevěné palety účastníci sdružení odkoupili a tyto osoby výkup potvrdily a odůvodnily, proč při výkupu palet uvedly nesprávné údaje. Na prokázání toho, že dřevěné palety účastníci sdružení skutečně vykoupili od obyvatelstva, navrhl žalobce výslechy svědků, dalších účastníků sdružení a jiných osob, které se pohybovaly v areálu, ve kterém docházelo k výkupu dřevěných palet. Správce daně však provedl pouze navržené výslechy osob, od kterých účastníci sdružení vykoupili dřevěné palety a které tyto účastníci osobně znali, navrhané výslechy dalších osob neprovedl s tím, že by tyto výslechy nemohly prokázat, že dřevěné palety byly nakoupeny od osob uvedených na dokladech o výkupu. Ve zprávách o daňové kontrole správce daně konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobce vede jednoduché účetnictví, kde je podmínkou pro uplatnění výdajů i průkaznost platby, byly ve zprávách uvedené žalobcem subjektem vystavené výdajové pokladní doklady označeny jako neprůkazné a výdaje v hotovosti k těmto výdajovým pokladním dokladům nebyly uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném v rozhodném zdaňovacím období (dále jen „ZDP“). Na těchto výdajových pokladních dokladech jsou uvedeny jako příjemci platby osoby dle správce daně neexistující (dle ověření v celostátním registru) a tyto doklady nelze tudíž považovat za důkaz, dokládající údaje v něm uvedené, neboť z důvodů neexistence jedné ze smluvních stran nemohl právní vztah vůbec vzniknout.

Nezákonnost postupu správce daně spatřuje žalobce v tom, že správce daně postupoval v důkazním řízení v rozporu s ustanovením § 31 odst. 1, 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a při hodnocení důkazů v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 ZSDP, a že výše uvedený dodatečný platební výměr je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP, a že i odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je s těmito ustanoveními v rozporu.

Pro posouzení správnosti a zákonnosti postupu a rozhodnutí správce daně a žalovaného je základem posouzení charakteristiky daňového výdaje tak, jak je vymezena ust. § 24 odst. 1 ZDP. Daňově uznatelným výdajem je takový výdaj, u něhož je prokazatelná jednoznačná a nepochybná souvztažnost s příjmy daňového subjektu. Daňový subjekt je povinen tuto skutečnost prokázat, jak vyplývá z ust. § 31 odst. 9 ZSDP. Lze zároveň vyvodit rozhodující kritérium pro možnost uznání daňového výdaje. Tím je jeho návaznost na příjem daňového subjektu. Výdaje je nutno jednoznačně a logicky řadit k daňovým příjmům. Návaznost výdajů na příjmy z podnikatelské činnosti předpokládá ZDP v ust. § 24 odst. 3, které zdůrazňuje, že u poplatníků, u nichž zdanění podléhají příjmy z podnikatelské činnosti, se jako výdaje uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně podle § 3 tohoto zákona. Daňovým výdajem se tedy rozumí takový výdaj, který podnikatel vynaložil za účelem dosažení zdanitelných příjmů. V daňovém řízení prokazuje daňový subjekt, že výdaj mu jako podnikateli přinesl zdanitelný příjem. Nestane-li se tak, není takový výdaj výdajem daňovým a nelze o něj snížit základ daně.

Žalobce nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, v průběhu daňového řízení důkazní břemeno neunesl a předmětné výdaje správci daně neprokázal. Žalobce uvádí, že předložil skladovou evidenci, inventury zásob, pokladní deníky a navrhl výslechy svědků, které by potvrdily, že výkupy byly prováděny od obyvatelstva v deklarovaném rozsahu. Nelze dovodit, že by žalobce předmětné dřevěné palety od obyvatelstva neodkoupil a že by tyto palety pořídil jiným způsobem. Důkazní řízení bylo ze strany správce daně provedeno vadně, když tento odmítl provést výslechy svědků, které by tvrzené výdaje žalobce prokázaly. Správce daně tak nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Názor správce daně a žalovaného, že čestné prohlášení ZSDP nepřipouští nemá oporu v zákoně. Podle ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazní prostředek užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, tedy i čestná prohlášení. Skutečnosti uvedené v čestných prohlášeních lze prověřit např. výslechem osob, které čestná prohlášení vydaly. Žalobce je toho názoru, že u daně z příjmů je při výkupu dřevěných palet od obyvatelstva jiná situace než u daně z přidané hodnoty, kde předpokladem uznání odpočtu DPH je předložení daňového dokladu. Prodej dřevěných palet obyvatelstvem nepodléhá dani z příjmů a nedochází zde tedy k žádnému případnému krácení daně. Je zde stejná situace jako při výkupu druhotných surovin nebo obalů. Žalobce se dosud nesetkal s případem, že by v obchodech prodejci požadovali na zákaznících jejich osobní údaje např. při výkupu vratných skleněných obalů a přesto mu není znám jediný případ, kdy by správce daně neuznal prodejcem částky, vyplacené za vrácené obaly z důvodu, že prodejci neprokázali, od kterých konkrétních osob vratné obaly vykoupili. Postup správce daně vůči účastníkům sdružení je tak v rozporu se základní zásadou daňového řízení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 ZSDP, podle které mají všechny daňové subjekty v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

Při hodnocení důkazů je správce daně povinen tyto hodnotit ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP jednotlivě i všechny v jejich vzájemné souvislosti a přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Při hodnocení důkazů pominul správce daně skutečnost, že žalobce prokázal povinnými evidencemi existenci vykoupěných dřevěných palet a nijak se s touto skutečností nevyrovnal a nepřihlédl k ní. Stejně vadně pak postupoval v odvolacím řízení žalovaný. Při stanovení daňové povinnosti tedy správce daně ani žalovaný nepřihlédl k tomu, že žalobce, aby mohl dřevěné palety prodat svým odběratelům, musel si tyto palety nějakým způsobem obstarat. Přitom žalobce navrhoval relevantní důkazy o tom, že si předmětné palety obstaral výkupem od obyvatelstva. Správnost výše vynaložených výdajů na výkup dřevěných palet pak lze zkontrolovat porovnáním skladové evidence a pevných výkupních cen žalobce. Výsledek, k němuž dospěli správce daně a žalovaný ve svých rozhodnutích je v rozporu s tím, co v daňovém řízení vyšlo najevo a doměřená daň je zjevně nesprávně stanovená, což je v rozporu s ustanovením § 1 odst. 2 ZSDP (správce daně je oprávněn činit opatření ke správnému stanovení daňové povinnosti). Žalobce podotýká, že buď bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, potom by ale nemohla být daň doměřena v té výši, jak to učinil správce daně, když nezohlednil zřejmé výdaje na výkup dřevěných palet od obyvatelstva, nebo správná daňová povinnost nemohla být stanoven dokazováním a správce daně ji měl stanovit podle pomůcek. I v tomto případě by musel přihlídnout k výdajům žalobce na pořízení palet, jak mu to ukládá ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP.

Žalobce s ohledem na výše uvedené odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, sp. zn. 30 Ca 88/2001, v němž je řešena situace, v níž zjišťování vzájemné souvislosti uplatněného daňového výdaje a zdanitelného příjmu nevěnoval správce daně dostatečnou pozornost.

Dále žalobce citoval z rozhodnutí Městského soudu v Praze, který uvedl ve svém shora zmíněném rozsudku tento právní názor, kterým se ztotožnil s právním názorem správce daně a žalovaného: *"Námitku žalobce stran prokázání tvrzených výdajů na nákupy dřevěných palet předloženou skladovou evidencí, inventurou zásob, pokladními deníky (povinnými evidencemi) soud odmítá s ohledem na shora uvedené závěry k neprovedeným důkazům výsledky osob, které pracovaly na dohody o provedení práce, a doplňuje, že s ohledem na to, že bylo účtováno v soustavě jednoduchého účetnictví, bylo zapotřebí zajistit průkaznost uskutečněných plateb, a to především prvotními účetními doklady. Jestliže tyto prvotní účetní doklady správce daně z důvodu nevěrohodnosti právem vyloučil, pak je relevantní i jeho úvaha nepřihlédnout v tomto rozsahu k soupisům, inventarizaci, evidenci, pokladním deníkům, peněžním tokům na tyto doklady navazující, neboť jsou-li nevěrohodné tyto prvotní účetní doklady, nemohou být zcela věrohodné ani následné účetní zápisy a vedené evidence dokládající nákup palet a vyplacení hotovostních plateb na těchto dokladech uvedených. K tomu soud znovu zdůrazňuje, že správce daně nezpochybnil výkup palet za hotové, ale zpochybnil uskutečnění konkrétních hospodářských operací podle konkrétních výdajových pokladních dokladů."* Jestliže tedy soud zdůraznil, že správce daně nezpochybnil výkup palet za hotové, ale zpochybnil uskutečnění konkrétních hospodářských operací podle konkrétních výdajových pokladních dokladů, pak je zřejmé, že soud zastává názor, že žalobce může prokázat vynaložené výdaje pouze předložením bezvadných prvotních dokladů. Tento právní názor je ale v rozporu s právním názorem Ústavního soudu, vyjádřeném v nálezech spis. zn. II. ÚS 664/04 a IV. ÚS 48/05. I v těchto případech, kterými se nálezy soudu zabývaly, byly nevěrohodné prvotní účetní doklady. Přesto však Ústavní soud dospěl k závěru, že je třeba poskytnout daňovému subjektu prostor ke splnění jeho důkazní povinnosti, a to jakýmkoli relevantními důkazními prostředky.

Pokud jde o zpochybnění účetních dokladů správcem daně, pak lze konstatovat, že ze spisu vyplývá, že správce daně prověřoval osoby, které byly uvedeny na předložených výdajových dokladech žalobce, pouze podle rodných čísel, nikoli podle jména a místa bydliště. Lze tedy dovodit, že rodná čísla uvedená na výdajových dokladech žalobce, nejsou správná, ale neznamená to, že by na všech uvedených adresách nebydlely osoby, jejichž jména jsou na předložených dokladech uvedena. I kdyby však ani jména a adresy nesouhlasily s evidencí obyvatel, neznamenalo by to, že žalobce nemůže prokázat uskutečnění výkupu a vyplacení deklarovaných peněžních částek jiným způsobem, např. svědectvím osob, které v provozovně pracovaly a jejichž výsledky žalobce navrhoval. Postupem správce daně i žalovaného bylo žalobci znemožněno uskutečnění výkupu prokázat.

Zhodnocením všech důkazních prostředků, předložených žalobcem, lze dojít k závěru, že žalobce (resp. sdružení, jehož byl žalobce účastníkem) tvrzené množství dřevěných palet vykoupil a vyplatil za ně tvrzené finanční částky. Pouze nebylo prokázáno, že ve všech případech byly tyto částky vyplaceny osobám, jejichž osobní údaje jsou uvedeny na výdajových dokladech. To by však pro uznání nákladů, vynaložených na dosažené příjmy, nemělo být v souladu s výše citovanými nálezy Ústavního soudu rozhodující. Žalobce neměl žádnou zákonnou možnost, jak zkontrolovat, zda osobní údaje, které mu (ostatním účastníkům sdružení) sdělovaly osoby, od nichž byly dřevěné palety vykupovány, jsou v souladu se skutečností. Konstatování žalovaného, že žalobce tedy neměl od těchto osob palety vykupovat, je nepatřičné a není v souladu s právními předpisy.

V závěrečném návrhu žalobce požadoval, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl:

Na základě výsledků daňové kontroly byla částka 208 911 Kč do daňových výdajů žalobce (§ 24 odst. 1 ZDP) uplatněna na základě výdajových dokladů vystavených účastníky sdružení o platbách v hotovosti za výkup dřevěných palet, u kterých se zjistilo, že jsou na nich uvedeny (jako příjemci vyplacených částek) nezjistitelné (neexistující) osoby - zjištěno v celostátní evidenci obyvatel z údajů uvedených o identifikaci osob na pokladních výdajových dokladech.

K tomuto zjištění žalobce uvedl, že na doklady se zapisovaly ty údaje, které jim osoby (dodávající k výkupu palety) sdělili, aniž by si správnost údajů ověřovali. Ze stanoviska Úřadu pro ochranu osobních údajů, které žalobce v daňovém řízení předložil vyplývá, že zákazníci sice nemuseli rodné číslo žalobci sdělovat, ale žádný právní předpis jim to nezakazoval. Pokud však žalobce a ostatní členové sdružení při výkupu palet k identifikaci zákazníků na pokladních dokladech rodná čísla uváděli, potom správce daně podle tohoto kritéria prověřoval existenci osob, když na řadě dokladů ani nebyla přesná adresa uvedena. Podle § 24 odst. 1 ZDP se pro zjištění základu daně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vychází z názoru, že poplatník musí prokázat nejen to, že výdaj vynaložil na dosažení zdanitelného příjmu, ale musí být prokázána i výše výdaje, tedy v daném případě prokázáno vyplacení právě té částky, která je uplatňována jako daňový výdaj. K názoru žalobce ze žaloby, že prodej dřevěných palet obyvatelstvem nepodléhá dani z příjmů a nemožností identifikovat dodavatele tak nedochází k případnému krácení daně žalovaný uvádí, že jde o argument irelevantní - ani případné osvobození příjmů z prodeje palet u prodávajících nezbavuje daňový subjekt jeho důkazní povinnosti a nelze ani vyloučit, že žalobci mohly dodávat palety i osoby, u nichž prodej palet souvisel s jejich podnikáním a příjmy z prodeje by u nich podléhaly zdanění.

Důkazní břemeno je podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZSDP") dle žalovaného založeno na splnění dvou podmínek (vynaložení výdaje k dosažení příjmu i výše výdaje). Výše vynaložení výdaje musí být proto ověřitelná. Žalobce v žalobě uvádí, že nelze dovodit, že by členové sdružení palety od obyvatelstva nekoupili a získali je jiným způsobem. Podle názoru žalovaného se ale v důkazním řízení nejedná o "přesvědčení" o způsobu nabytí množství a vyplacených částkách, ale o prokázání tvrzené skutečnosti, tedy v daném případě o prokázání právě těch údajů o vyplacených částkách za výkup palet, které jsou uvedeny na dokladech. Podle názoru žalovaného bylo na žalobci a příp. ostatních členech sdružení, aby si ověřili s kým uzavírají obchodní smlouvy, a žalobce a ostatní členové sdružení také podle názoru žalovaného nesli podnikatelské riziko, že nebudou schopni pro daňové účely prokázat oprávněnost uplatňovaného výdaje v případě, kdy bude uvedena na výdajovém pokladním dokladu jako příjemce platby neexistující osoba a tvrzenou skutečnost tak nebude možné si v daňovém řízení ověřit. Žalobce tak vychází z toho, že je správce daně povinen věřit tomu, co je mu předloženo. K žalobním důvodům, které byly uplatněny i v odvolání, odkázal žalovaný na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Původní rozhodnutí žalovaného bylo Městským soudem v Praze rozhodnutím ze dne ze dne 7.9.2007 sp. zn. 8 Ca 248/2007 zrušeno, a to po rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem, a to výhradně z důvodu týkajícího se čestných prohlášení 13 osob. Ostatní žalobní důvody (které jsou obsaženy i v "nové" žalobě sp. zn. 7 Ca 101/2008) soud odmítl a podle § 78 odst. 5 s.ř.s. zavázal žalovaného, aby se znovu zabýval předloženými čestnými prohlášeními, tyto hodnotil, zvážil předvolání osob, které čestné prohlášení učinily, a znovu rozhodl. Žalovaný v pokračujícím odvolacím řízení tento právní názor Městského soudu v Praze plně respektoval a v novém rozhodnutí čj. 473/08-1100-203537, ze dne

30.1.2008, byly mezi prokázané výdaje zahrnuty i ty, které byly doloženy čestnými prohlášeními.

Žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného čj. 473/08-1100-206537 obsahuje jednak shodnou část z předchozí žaloby s žalobními důvody, k nimž se Městský soud vyjádřil již v předchozím řízení, a jednak část vyjadřující se k právnímu názoru Městského soudu z předchozího rozsudku sp. zn. 8 Ca 248/2007. K tomu žalobce argumentuje nálezy Ústavního soudu II.ÚS 644/04 a IV.ÚS 48/05. Ústavní soud v nálezu II.ÚS 644/04 dovedl (v projednávaném případě vztahujícím se k výdajům doloženým přijatými fakturami s neexistujícím dodavatelem), že daňový subjekt může prokazovat vynaložení výdaje v jím tvrzené výši i jinak, než jen bezvadnými účetními doklady, a že v projednávaném případě mu správce daně takovou možnost nedal. Z uvedeného podle názoru žalovaného vyplývá, že by jinými důkazními prostředky podle § 31 odst. 4 ZSDP muselo být prokázáno nejen to, že žalobce palety vykupoval, ale i to, že vyplatil každou konkrétní částku uvedenou na výdajovém dokladu, a to takovým důkazním prostředkem, kterým by bylo možné tvrzené skutečnosti v daňovém řízení ověřit. Podle názoru žalovaného žalobce ani člen sdružený pověřený vedením účetnictví žádný takový důkazní prostředek nepředložil, ani jej nenavrhl, i když k tomu byl vyzýván (viz. např. výzva čj. 2529/03/049930/2252 a další).

Důkazní povinností daňového subjektu vykupujícího suroviny od jiných osob se zabýval Městský soud v Praze v kauze výkupu odpadových surovin dokládaných výkupními lístky s vyplacením částek neexistujícím osobám a v rozsudku 6 Ca 313/2005-27 dospěl k závěru, je povinností daňového subjektu prokázat nejen množství vykoupeného odpadu, ale i výši finančních prostředků, které vyplatil a které uplatňuje jako daňový výdaj, a že doklady obsahující údaje, ze kterých nelze identifikovat osoby, kterým měly být deklarované částky vyplaceny, nejsou průkazným důkazním prostředkem.

Žalovaný proto navrhuje žalobu zamítnout.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že názor žalovaného, že by jinými důkazními prostředky podle § 31 odst. 4 daňového řádu muselo být prokázáno nejenom to, že žalobce palety vykupoval, ale i to, že vyplatil každou konkrétní částku uvedenou na výdajovém dokladu, a to takovým důkazním prostředkem, kterým by bylo možné tvrzené skutečnosti v daňovém řízení ověřit. Takový názor je ale v rozporu s principy důkazního řízení a s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Z ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že hodnocení důkazních prostředků je výsledkem správního uvážení, přičemž jde o výsledek myšlenkové činnosti pracovníků správce daně, při které hodnotí každý důkazní prostředek jednotlivě i všechny důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti. Stačí tedy, jestliže důkazní prostředky tvoří ucelený řetězec důkazů, které dohromady nasvědčují tomu, že nastala či nenastala tvrzená skutečnost. Důkazy tedy nemusí být jenom přímé, ale mohou být i nepřímé. Pokud žalovaný zmiňuje závěr, ke kterému dospěl Městský soud v Praze v rozsudku čj. 6 Ca 313/2005-27, pak tento závěr je správný. Ovšem soud v tomto rozsudku netvrdil, že by daňový subjekt nemohl požadované prokázat jiným způsobem. V případě žalobce tvoří předložené a navržené důkazní prostředky ucelený řetěz důkazů, z něhož lze usoudit správním uvážením, že žalobce od neznámých osob vykoupil deklarované množství palet za deklarovanou cenu. O množství nakoupených palet svědčí doklady o prodeji nakoupených palet odběratelům, o výši zaplacené ceny svědčí ceník žalobce. O tom, že žalobce vykupoval od neznámých osob palety, měly svědčit navrhované výsledky osob, které se žalobcem spolupracovaly. Jako další podpůrné důkazní prostředky předložil žalobce skladovou evidenci, inventury zásob a pokladní deníky, tedy povinné evidence, které jsou jako důkazní prostředky příkladmo uvedeny v ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Bylo

tedy na správním uvážení správce daně a žalovaného, zda lze na základě těchto důkazních prostředků dojít k závěru o tom, že žalobce vykoupil deklarované množství palet za deklarovanou cenu či ne. V každém případě však byli žalovaný a správce daně povinni takovouto myšlenkovou úvahu provést a v odůvodnění svého rozhodnutí resp. ve zprávě o daňové kontrole ji přezkoumatelným způsobem uvést, což se nestalo. Žalobce zdůraznil, že jeho případě správce daně i žalovaný vycházeli při hodnocení dokladů o nákupu palet pouze z toho, že u jmen prodávajících osob jsou uvedena rodná čísla, která tyto osoby nemají a již neprověřovali, zda tyto osoby, identifikovatelné podle jména a místa bydliště, neuvedly jenom nesprávná rodná čísla, ale jména a bydliště souhlasí, což ale nemusí mít na závěry finančních orgánů nutně vliv, neboť žalobce vycházel z rozšířené praxe, že při výkupu (palet, odpadních surovin, zlomkového zlata apod.) jde většinou o anonymní výkup, kdy vykupující zapisuje do dokladu jméno a další údaje, které mu prodávající sdělí, přičemž prodávající nemá žádné oprávnění tyto údaje kontrolovat a v praxi to také nedělá. I výkupy v bazarech jsou většinou anonymní. K této praxi měly finanční orgány při svém rozhodování přihlížet.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť s tímto postupem obě strany sporu vyslovily souhlas.

Městský soud rozhodující ve věci nyní po předchozím rozhodování jiného senátu zdejšího soudu musí rozlišovat, které žalobní námitky byly uplatněny v předchozím řízení o žalobě a byly městským soudem již posouzeny a vypořádány, přičemž od závěrů již soudem učiněnými se nemůže odchýlit, neboť těmito závěry byl zavázán správní orgán v rozsudku, jímž bylo řízení vráceno zpět žalovanému, a které žalobní námitky byly uplatněny prvně a vztahují se k správnímu řízení po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému.

Městský soud v rozsudku ze dne 7.9.2007, čj. 8 Ca 248/2007 -62, vázán názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2007 č. j. 7 Afs 172/2006-54, uvedl, že žalobci nebylo v daňovém řízení správcem daně umožněno, aby prokázal, že jím tvrzené výdaje skutečně vynaložil v jím vykazované výši v tom smyslu, že čestné prohlášení, jímž žalobce prokazoval některé obchodní případy odmítl jako důkaz a výsledky osob v čestných prohlášeních uvedených neprovedl. Žalovanému soud uložil, že má opětovně zvážit výsledek žalobcem navrhovaných svědků a jestliže se tyto výsledky rozhodne neprovádět musí přezkoumatelně vyložit, proč tak učinil.

K námitce uplatněné v žalobě v tomto i předchozím žalobním řízení stran evidence vedené žalobcem Městský soud v rozsudku ze dne 7.9.2007 uvedl, že tvrzení žalobce o unesení důkazního břemene, když předmětné výdaje správci daně prokázal předloženou skladovou evidencí, inventurami zásob, pokladními deníky a návrhy výsledky svědků, které by potvrdily, že výkupy byly prováděny od obyvatelstva v deklarovaném rozsahu, neshledal opodstatněným. Městský soud uvedl, že „je tomu tak proto, že podle ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. V projednávané věci bylo na žalobci, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 9 téhož zákona unesl důkazní břemeno o tom, že výdaje vynaložené na výkup dřevěných palet od obyvatelstva byly ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, resp. zajištění a

udržení příjmů, a byla prokázána výše takových výdajů. Správce daně nezpochyboval výkup palet jako takový, ale zpochybnil správnost, věrohodnost a průkaznost konkrétních výdajových pokladních dokladů na základě porovnání údajů v Centrální evidenci obyvatel, kdy v průběhu daňového řízení zjistil, že osoby žalobcem uvedené a identifikované na předmětných dokladech, neexistují. Pokud tedy žalobce navrhoval výslech M. S., která bydlí v areálu provozovny, kde dochází k výkupům a prodejům palet, a pracovníků, které žalobce zaměstnává na dohodu o provedení práce, a mezi účastníky je přitom nesporné, že se nejedná o osoby uvedené na výdajových pokladních dokladech označených správcem daně ve výzvách k odstranění pochybností o správnosti výdajových pokladních dokladů, kterými žalobce prokazoval uplatnění daňových výdajů, pak správci daně obou stupňů postupovali v souladu se zákonem, když takové důkazní prostředky (výsledky těchto osob) neosvědčili jako důkaz, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že při počtu provedených obchodních transakcí by tyto osoby mohly jen obtížně identifikovat jednotlivé prodejce a poskytnout k nim a k objemu prodaných palet konkrétní informace.“

Naproti tomu Městský soud v rozsudku ze dne 7.9.2007, čj. 8 Ca 248/2007 -62 „přisvědčil žalobnímu tvrzení o tom, že čestné prohlášení je ve smyslu ustanovení shora citovaného § 31 odst. 4 zákona č. 331/1992 Sb. důkazním prostředkem, kterým lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a že skutečnosti uvedené v čestných prohlášeních, případně pochybnosti správce daně, lze prověřit např. výsledkem osob, které prohlášení vydaly. K tomu soud připomíná základní zásadu daňového řízení vymezenou v ust. § 2 odst. 3 tohoto zákona, podle které při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle stanoviska soudu se správci daně obou stupňů právem zaměřili na uskutečnění dodávek dřevěných palet osobami uvedenými na daňových dokladech předloženými žalobcem, když nezpochybnili výkup palet jako takový, a poté, kdy porovnali údaje o osobách uvedených žalobcem na daňových dokladech a ověřili v celostátním registru osob, že tyto osoby ve skutečnosti neexistují, pak právem takové doklady, resp. výdaje v hotovosti uvedené na takovýchto výdajových pokladních dokladech, vyloučili jako výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud však žalobce navrhl ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. jako důkazní prostředek čestná prohlášení osob, které jsou na předmětných výdajových dokladech o prodeji palet, byť nepřesně, označeny, a z tohoto důvodu byly správcem daně po porovnání jejich identifikačních údajů v centrálním registru obyvatel vyloučeny, pak jeho postup nebyl v souladu se zákonem, a správce daně neměl tato čestná prohlášení odmítnout s tím, že nemají důkazní hodnotu svědecké výpovědi a právní oporu v zákoně, neboť nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nepřihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. K tomu soud poukazuje na rozhodnutí zdejšího soudu ve věci 5 Ca 151/2005 – 53 ze dne 18.12.2006, z jehož obsahu vyplývá, že byť zákon č. 337/1992 Sb. právní úpravu dokladu nazvanému „čestné prohlášení“ neobsahuje, nelze mu přisoudit charakter a důkazní hodnotu čestného prohlášení účastníka správního řízení ve smyslu § 39 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů, nemůže se tak jednat o náhradu za důkaz a skutečnosti v „čestném prohlášení“ uváděné nelze mít za osvědčené, jde však o jeden z řady důkazních prostředků připuštěných ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., a proto jej nelze bez dalšího odmítnout a musí být stejně jako ostatní zákonem připuštěné důkazní prostředky správním orgánem hodnoceny ve smyslu zásad stanovených v § 2 odst. 3 téhož zákona. Bylo tedy na správci daně, aby žalobcem navržená čestná prohlášení osob, které byly uvedeny na předmětných výdajových pokladních dokladech, ve smyslu ust. § 2 odst. 3 daňového řádu,

hodnotil, případně podrobně uvedl, proč je považuje za nevěrohodné a proč nepřistoupil k předvolání těchto osob ke svědecké výpovědi, neboť nelze říct, že tyto osoby jako dodavatelé dřevěných palet žalobci neexistují. Soud proto tuto žalobní námitku shledal důvodnou.“

„Námitku žalobce stran prokázání tvrzených výdajů na nákupy dřevěných palet předloženou skladovou evidencí, inventurou zásob, pokladními deníky (povinnými evidencemi) soud odmítá s ohledem na shora uvedené závěry k neprovedeným důkazům výslechy osob, které pro žalobce pracovaly na dohody o provedení práce, a doplňuje, že s ohledem na to, že žalobce účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví, musel zajistit průkaznost uskutečněných plateb, a to především prvotními účetními doklady. Jestliže tyto prvotní účetní doklady správce daně z důvodu nevěrohodnosti právem vyloučil, pak je relevantní i jeho úvaha nepřihlédnout v tomto rozsahu na soupisy, inventarizaci, evidenci, pokladní deníky, peněžní tok na tyto doklady navazující, neboť jsou-li nevěrohodné tyto prvotní účetní doklady, nemohou být zcela věrohodné ani následné účetní zápisy a vedené evidence dokládající nákup palet a vyplacení hotovostních plateb na těchto dokladech uvedených. K tomu soud znovu zdůrazňuje, že správce daně nezpochybnil výkup palet za hotové, ale zpochybnil uskutečnění konkrétních hospodářských operací podle konkrétních výdajových pokladních dokladů.“

Z citovaného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7.9.2007, čj. 8 Ca 248/2007 - 62, vyplývá, že soud již vypořádal žalobní námitky uplatněné i v této žalobě stran unesení důkazního břemene žalobcem vedenou evidencí a ceníkem a vyjádřil se i k žalobcem akcentované návaznosti výdajů na příjmy z podnikatelské činnosti. K tomu soud již v předchozím rozsudku uvedl, že žalobce je povinen doložit konkrétní obchodní případ, v tom smyslu, zda-li od konkrétní osoby uvedené na dokladu palety opravdu vykoupil. Tvrzení, že jde o stejnou situaci jako např. při výkupu vratných skleněných obalů, kdy výkup probíhá anonymně, soud již tehdy nepřisvědčil, ale uvedl, že je nutné aby žalobce prokázal, že proběhl konkrétní obchodní případ, což se u vyloučených dokladů, kde existenci osob, v nich uvedených správce daně v evidenci nezjistil a žalobce nedoložil, nestalo.

Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7.9.2007, čj. 8 Ca 248/2007, zavázal žalovaného aby se znovu zabýval žalobcem předloženými čestnými prohlášeními, tyto hodnotil, zvážil předvolání osob, které čestné prohlášení učinily ke svědecké výpovědi, a ve věci znovu rozhodl.

V tomto řízení soud je povinen zjistit, zda-li žalovaný v dalším řízení závazný právní názor soudu respektoval.

Žalovaný po vrácení věci soudem přezkoumal opětovně žalobcovo odvolání, návrh na výslech M.S. a pracovníků zaměstnávaných na dohody o provedení práce a posoudil důkazy předložené žalobcem (důkaz výdajovým pokladním dokladem č. 46. a 13 ks čestných prohlášení).

Pokud jde o navrhovaný výslech svědkyně M. S., která bydlí v areálu provozovny, kde dochází k výkupům a prodejům palet, jakož i pracovníků zaměstnávaných na dohody o provedení práce je zřejmé, žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že se nejedná o osoby uvedené na výdajových pokladních dokladech, označených správcem daně ve výzvách k odstranění pochybností o správnosti výdajových pokladních dokladů, kterými bylo uplatnění daňových výdajů prokazováno. Žalovaný potvrzuje závěry správce daně a vychází z premise, že spolupracovníci žalobce a osoby zaměstnávané na základě "dohody o

provedení práce" za okolností, kdy uváděná rodná čísla, která byla ověřená v centrální evidenci obyvatel a bylo zjištěno, že se v této evidenci nenacházejí, nemohly nějakým rozhodujícím způsobem při počtu provedených obchodních transakcí, mohly tyto jednotlivé osoby uvedené na dokladech identifikovat a o jejich existenci, výši vyplacené hotovosti nebo o objemu prodaných palet poskytnout konkrétní informace. V závěru k této odvolací námitce uvedl, že tento postup správce daně osvědčil i Městský soud v Praze (viz rozsudek čj. 8 Ca 248/2007 - 62). K tomu soud nyní uvádí, že správce daně není povinen provést každý daňovým subjektem navržený důkaz, ovšem u toho důkazu, který neprovedl musí zdůvodnit, proč jej neprovedl. Tak se stalo i v tomto případě správce daně výsledk svědkyně M.S., která bydlí v areálu provozovny, jakož i pracovníků zaměstnávaných na dohody o provedení práce neprovedl, z toho důvodu, že by tyto výsledky skutkovou situaci ovlivnit nemohly. Soud konstatuje, že zdůvodnění žalovaného není nelogické, když uvedl, že tyto osoby nemohly nějakým rozhodujícím způsobem při počtu provedených obchodních transakcí, tyto jednotlivé osoby uvedené na dokladech identifikovat a o jejich existenci poskytnout bližší údaje, nebo o výši vyplacené hotovosti v konkrétním případě a o objemu prodaných palet poskytnout konkrétní informace. Nutno opět zdůraznit, že správce daně nezpochybňoval způsob výkupu, který pouze mohly zaměstnanci a pracovníci osvědčit, ale jednotlivé obchodní případy.

Žalobce opětovně v žalobě obecně tvrdí, že správce daně prověřoval osoby, které byly uvedeny na předložených výdajových dokladech žalobce, pouze podle rodných čísel, nikoli podle jména a místa bydliště, když lze tedy dovodit, že rodná čísla uvedená na výdajových dokladech žalobce, nejsou správná, ale neznamená to, že by na všech uvedených adresách nebydlely osoby, jejichž jména jsou na předložených dokladech uvedena. I kdyby však ani jména a adresy nesouhlasily s evidencí obyvatel, neznamenalo by to, že žalobce nemůže prokázat uskutečnění výkupu a vyplacení deklarovaných peněžních částek jiným způsobem, např. svědectvím osob, které v provozovně pracovaly a jejichž výsledky žalobce navrhoval. Postupem správce daně i žalovaného bylo žalobci znemožněno uskutečnění výkupu prokázat.

Námitka žalobce je nekonkrétní především v tom, že neuvedl u kterých obchodních případů má žalobce zato, že bylo lze prokazovat existenci osob podle jména a místa bydliště, a poté jak hodlal (jakým důkazním prostředkem prokazovat) existenci těchto osob. V daňovém řízení je to právě žalobce, který má povinnost tvrzení a důkazní (§ 31 odst. 9 ZSDP), až v případě, že žalobcem navržený důkaz správce daně neprovede, musí on ve smyslu § 31 odst.8 ZSDP odůvodnit proč a důkazní břemeno se přesouvá na něj.

K tvrzení žalobce, že neměl žádnou zákonnou možnost, jak zkontrolovat, zda osobní údaje, které mu (ostatním účastníkům sdružení) sdělovaly osoby, od nichž byly dřevěné palety vykupovány, jsou v souladu se skutečností, soud uvádí, že může identifikační údaje osoby, s kterou uzavírá smlouvu ověřit, pokud tak žalobce neučiní vystavuje se riziku, že nebude moci prokázat tento výdaj jako daňově uznatelný. Pokud osoba odmítne předložit doklad sloužící k její identifikaci, nemusí s ní žalobce uzavírat smlouvu.

K dalším důkazů předloženým žalobcem v odvolání, a to k důkazu výdajovým pokladním dokladem č. 46 žalovaný uvedl, že vyhověl námitce žalobce uvedené v odvolání (viz bod I.4) a osvědčil výdaje ve výši 4600,00 Kč doložené výdajovým pokladním dokladem č. 46 za prokázané výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. V této části odvolání žalobci vyhověl a správcem daně vyloučené výdaje snížil o 4600,00 Kč, z toho žalobcův podíl podle ustanovení § 12 a § 13 zákona č. 586/1992 Sb. činí 1 073,00 Kč.

Pokud jde o důkazy předložené třinácti čestnými prohlášeními, žalovaný v souladu se závazným právním názorem přezkoumal na základě údajů v prohlášeních uvedených existenci osob na prohlášeních podepsaných, identifikační údaje uvedené na čestných prohlášeních ověřil a tato prohlášení osvědčil jako důkaz. V důsledku toho jsou výdaje za výkup dřevěných palet od pana F. V. (výdajový pokladní doklad č. 29, na 51 kusů palet, v celkové výši 4 800,00 Kč), pana T.N. (výdajový pokladní doklad č. 4, na 35 kusů palet, v celkové výši 4900,00 Kč, výdajový pokladní doklad Č. 37, na 40 kusů palet, v celkové výši 4700,00 Kč a výdajový pokladní doklad Č. 142, na 33 kusů palet, v celkové výši 4 050,00 Kč), pana M. K. (výdajový pokladní doklad č. 250 na 78 kusů palet, v celkové výši 4 800,00 Kč), pana J. M. (výdajový pokladní doklad č. 80, na 32 kusů palet, v celkové výši 4480,00 Kč), pana P. P. (výdajový pokladní doklad Č. 101, na 22 kusů, v celkové výši 3 080,00 Kč), pana J. J.(výdajový pokladní doklad Č. 50, na 52 kusů palet, v celkové výši 4 850,00 Kč) a pana Z. Š. (výdajový pokladní doklad Č. 38, na 40 kusů palet, v celkové výši 5 000,00 Kč), což činí částku celkem 40 660,00 Kč prokázanými výdaji podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Žalovaný v této části odvolání žalobce vyhověl a správcem daně vyloučené výdaje se snížil o 40660,00 Kč, z toho podíl žalobce dle ustanovení § 12 a § 13 zákona č. 586/1992 Sb. činí 9 487,00 Kč.

Z uvedeného vyplývá, že žalovaný respektoval závazný právní názor soudu zabýval se žalobcem předloženými důkazy a tyto opětovně posoudil.

Vzhledem k uvedenému se soud nemohl ztotožnit s námitkami uplatněnými v žalobě a nemohl, než konstatovat, že žalovaný vydal rozhodnutí v souladu se zákonem, a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 zák.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18.dubna 2012

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu