



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **D. Z.**, zast. Mgr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Blansko, Bezručova 52, adresa pro doručování: Brno, Koliště 55, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 21.12.2009 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.10.2009, č.j. 14866/09-1102-705050, kterým žalovaný podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Slavkově u Brna ze dne 30.9.2008, č.j. 29702/08/343970/0158, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 99 688,- Kč, vyměřena daňová ztráta ve výši 0,- Kč a stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0,- Kč.

II. Žalobní námitky

[2] V žalobě žalobce uvedl, že závěry správce daně i žalovaného, pokud stanovili daň dokazováním, jsou nesprávné, neboť žalobce je přesvědčen, že v jeho případě měla být daň stanovena za použití pomůcek. Pokud správce daně dospěl k tomu, že výdaje na pořízení osobních automobilů nelze osvědčit, měl dospět k závěru, že absentuje klíčový výdaj pro stanovení daňové povinnosti, a protože je zřejmé, že výdaje musely být vynaloženy pokud měl žalobce nabýt automobily do svého vlastnictví, měla být daň stanovena za použití pomůcek. Žalobce dále namítal nedostatečné záměry žalovaného, které jej vedly k neosvědčení žalobcem předložených kupních smluv, na jejichž základě žalobce předmětná vozidla za sjednanou cenu nabyl. Postupem žalovaného byl prolomen základní princip daňového řízení, a to zásada správného stanovení daňové povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[3] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, námitky žalobcem vznesené v žalobě v celém rozsahu odmítl. Podrobně popsal průběh daňového řízení, vyjádřil se k jednotlivým v řízení provedeným důkazům a uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nebyl schopen předložit důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem bylo plnění realizováno a nemohly být proto deklarovány náklady jako daňové účinné výdaje. Žalovaný odkázal na hierarchii způsobu stanovení daně, což nejsou jen dílčí postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně kombinovat podle uvážení správce daně či vůle daňového subjektu, neboť zákonné předpoklady užití jednotlivých způsobů pro stanovení daně (daň stanovena dokazováním, daň podle pomůcek nebo daň sjednaná) jsou odlišné. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný vyčerpávajícím způsobem odůvodnil své závěry, odůvodnění věci je srozumitelné, je podloženo důkazy a je zcela zřejmý důvod předmětného stanovení základu daně a daně.

IV. Doplňující procesní podání žalobce

[4] V replice žalobce setrval na svém stanovisku s tím, že na argumentaci uplatněné v žalobě v plném rozsahu trvá a zdůraznil, že podstatou žaloby je tvrzení, že nelze stanovit daň dokazováním v případě, kdy správce daně neosvědčí klíčový výdaj pro stanovení dílčího základu daně.

V. Právní hodnocení soudu

[5] Zásadní žalobní námitka žalobce směřuje proti tomu, že správce daně neměl stanovit daň dokazováním, ale měl stanovit daň podle pomůcek. K tomuto tvrzení se vztahuje argumentace žalobce v žalobě uplatněná.

[6] Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se po zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V ustanovení § 24 citovaného zákona zákonodárce pozitivně vymezil, co se rozumí výdajem ve smyslu citovaného prvního odstavce a naproti tomu v ustanovení § 25 vymezil, co se za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nepovažuje.

Z dikce těchto ustanovení je nutno dovodit, že daňový základ poplatníka mohou ovlivnit, resp. snížit pouze takové výdaje – nákladové položky, které splňují základní požadavky formulované v ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a které nejsou z daňových výdajů výslovně ustanovením § 25 tohoto zákona vyloučeny. Předně se musí jednat o výdaj, který byl daňovým poplatníkem vynaložen právě na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Lze z toho dovodit, že mezi výdajem a příjmem musí existovat příčinná souvislost. Dále za daňově uznatelný výdaj označuje zákon takový výdaj, jehož faktické vynaložení v konkrétní výši daňový poplatník prokázal. Základem pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši, je jeho účetnictví, jehož vedení mu přikazuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pokud jde o otázku prokázání výdajů, je nutno v této souvislosti vzít v úvahu ustanovení procesního předpisu (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), který upravuje problematiku dokazování, a to jednak v ustanovení § 2 citovaného zákona, který stanoví základní zásady daňového řízení, v jejichž duchu celý zákon o správě daní a poplatků musí být vykládán a aplikován, jednak v ustanovení § 31 tohoto zákona, do něhož zákonodárce soustředil detailnější úpravu dokazování včetně úpravy důkazních prostředků, vymezení důkazního břemene osob na daňovém řízení zúčastněných a další. Zákon č. 337/1992 Sb., ukládá správci daně povinnost jednat v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1), postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty a volit jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 tohoto zákona). Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 citovaného zákona). Je povinen brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je zastřen stavem formálněprávním a liší se od něho (§ 2 odst. 7). Vlastní dokazování, jak vyplývá z § 31 odst. 1, 2 tohoto zákona, provádí správce daně, který dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, kterými je možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, jsou-li získány v souladu s obecně závaznými právními předpisy. Zákon o správě daní a poplatků také správci daně ukládá povinnost prokazovat mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem (§ 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona). Daňový subjekt je naproti tomu povinen podle § 31 odst. 9 tohoto zákona prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyžádán.

[7] Uvedená zákonná ustanovení nutno vykládat tak, že prioritním je zájem státu vybrat daň, na kterou má podle právních předpisů nárok, v zákonem předpokládané výši a včas, přičemž odpovědnost za naplnění těchto zájmů vložil zákonodárce na správce daně. Ačkoliv zákon vychází zásadně z předpokladu dobrovolného plnění uložených povinností daňovými subjekty, vymezuje pro opačné případy právní prostředky, kterými správce daně umožňuje dostát povinnosti garanta, že státu se na daních dostane to, co mu náleží. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem není rovné postavení, zákonodárce právně zabezpečil postavení daňových subjektů tak, aby správce daně své nadřazené postavení nemohl zneužít. Jedním z prostředků, který vymezuje postavení daňového subjektu na straně jedné a postavení správce daně na straně druhé, je rozložení důkazního břemene v daňovém

řízení mezi oba tyto subjekty. Kategorická dikce ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Jde o logický požadavek vyplývající ze skutečnosti, že je to daňový subjekt, který má detailní vědomost o veškeré své činnosti, o svých příjmech a výdajích. Důkazní břemeno ležící na správci daně, které je formulované v ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona, je značně užší a okruh případů je přesně, taxativně vymezen. Z hlediska dokazování je třeba vzít v úvahu, že nejen účetní doklady mohou sloužit jako důkazní prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 citovaného zákona, nýbrž důkazním prostředkem se může stát vše, čím lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Zákon demonstrativně vypočítává co může sloužit jako důkazní prostředek.

[8] Povinnost prokázat uskutečnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tedy výdaj, který snižuje daňový základ, má oporu nejen v předpisu hmotněprávním, ale také v předpisu procesní povahy.

[9] V přezkoumávané věci jsou mezi účastníky naprosto nesporná skutková zjištění správce daně a žalovaného podrobně popsána v odůvodnění napadeného rozhodnutí a podpořena obsahem předloženého správního spisu. Z těchto zjištění proto vycházel i soud v tomto řízení s odkazem na detailní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí co do popisu skutkových zjištění a hodnocení jednotlivých důkazů v řízení shromážděných. Správce daně, stejně jako žalovaný žalobcem deklarované výdaje neuznali jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž důvody, pro které se tak stalo, jsou velmi podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nimiž se zdejší soud plně ztotožňuje. Je evidentní, že správce daně rozporoval zásadně daňovou účinnost žalobcem deklarovaných výdajů. Se svým závěrem seznámil správce daně žalobce, o čemž svědčí protokoly o ústním jednání a své stanovisko zdůraznil i při seznámení žalobce s výsledky vytýkácího řízení, s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétním položkám zahrnutým do výdajů ovlivňujících základ daně.

[10] Závěr správce daně, že daňový subjekt neprokázal výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, je závěrem plně zákonu odpovídajícím. Žádné relevantní důkazy, které by vyvrátily správnost úvah správce daně i logičnost postupu žalovaného v řízení předloženy nebyly a nejsou tvrzeny ani v žalobě. V zájmu každého daňového subjektu musí být, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že se jedná o výdaje věrohodně sloužící k zajištění, udržení nebo dosažení zdanitelných příjmů, byť i do budoucna. Důkazní břemeno je ryze na straně žalobce. V zásadě bylo na žalobci, aby prokázal, jaké skutečné výdaje, které mohly objektivně sloužit k zajištění, dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů, uskutečnil. Podle přesvědčení soudu, ve shodě se závěry žalovaného, žalobce žádný takový důkaz v řízení nenabídl a ocítl se tak v důkazní nouzi. Na konstatování žalovaného, že žalobce neprokázal, že jím deklarované výdaje byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, proto soud neshledal žádnou nezákonnost. Závěry žalovaného, vedoucí jej k neosvědčení žalobcem předložených kupních smluv na automobily, jsou jasné, podrobné a neodporují zásadám logického uvažování a soud je plně aprobuje. Žalovaný správně dovodil, že předložené zahraniční doklady neprokazují, že kupující prodávajícímu kupní cenu skutečně uhradil.

[11] Z konstantní judikatury správních soudů vyplývá, že o daňově účinný výdaj se ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů může jednat 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 zanechal do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2011, č.j. 1 Afs 37/2011-68, 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 nebo ze dne 11.11.2010, č.j. 1 Afs 48/2010-72, vše dostupné na www.nssoud.cz).

[12] V dané věci žalobce deklaroval uskutečnění výdajů, přičemž správce daně opakovaně žalobce vyzýval k tomu, aby prokázal a věrohodnými důkazními prostředky doložil, že deklarované výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce tak tížilo břemeno tvrzení a tomu odpovídající břemeno důkazní, které ovšem v průběhu daňového řízení neunesl, když tvrdil, že účetnictví mělo být odcizeno třetí osobě. Daňový subjekt je přitom v řízení povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv pouze 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. Žalobce nicméně neprokázal ani samotné uskutečnění výdaje, natož jeho souvislost se zdanitelnými příjmy.

[13] Pokud žalobce tvrdí, že správce daně neměl stanovit daň dokazováním, ale měl stanovit daň podle pomůcek, nemohl se soud s takovou námitkou ztotožnit. Podle ustanovení § 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 odst. 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 tak vyplývá, že stanovit daň pomocí pomůcek lze pouze tehdy, není-li možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, což je podmínka, která v dané věci naplněna být nemohla a ani nebyla, neboť správce daně měl prostředky ke stanovení daně dokazováním. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že došlo k uskutečnění deklarovaných transakcí a k úhradám výdajů deklarovaných v daňovém přiznání, avšak své důkazní břemeno neunesl. Pouze ze skutečnosti, že daňový subjekt není schopen (ať už z jakýchkoli důvodů) splnit svoje důkazní břemeno, nelze vyvozovat, že nebylo možno stanovit daň dokazováním.

[14] Argumentace žalobce vychází z jeho přesvědčení, že za situace, kdy není sporu o tom, že zboží, o jehož prodeji účtoval jako o příjmech skutečně existovalo, není myslitelné, aby byly zcela vyloučeny náklady na jeho pořízení.

[15] Žalobci lze nepochybně přisvědčit v tom, že správce daně i žalovaný nezpochybňovali, že žalobce v předmětném zdaňovacím období skutečně určitým zbožím disponoval, nelze však přehlédnout, že původ deklarovaného zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly žalobcem deklarovány, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny či zpochybněny v otázce výdajů na jeho pořízení. Žalobce tedy v daňovém řízení byl schopen prokázat pouze příjmy spojené s prodejem zboží, nikoliv však výdaje na jeho pořízení.

[16] Za situace, kdy žalobce nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, bylo mu v daňovém řízení umožněno doložit

jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení. V tomto řízení bylo žalobci umožněno navrhnout důkazní prostředky, bylo provedeno dokazování v dostatečném rozsahu, včetně výslechu svědka a za součinnosti třetích osob, přičemž žalobce sám nevyužil možnost navrhnout jiné důkazní prostředky. Správce daně ani žalovaný svým postupem při stanovení daně dokazováním nijak nevybočili z požadavků vyslovených Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 18.4.2006, sp.zn. II. ÚS 664/04 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž se Ústavní soud vyslovil k principům při výběru daní a nezbytnosti umožnit v daňovém řízení daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jakýmkoli důkazními prostředky.

[17] Navozuje-li žalobce otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek, musel soud jeho argumentaci odmítnout. Správce daně vyslovil pochybnosti o věrohodnosti žalobcem deklarovaných výdajů, zejména samotný fakt, že částky žalobcem deklarované byly vůbec vyplaceny. Žalobce v této situaci tížilo důkazní břemeno tyto zpochybněné skutečnosti dokázat, jak vyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. I přes prokazatelnou součinnost správce daně se však žalobci nepodařilo důkazní břemeno unést. Současně pak nebyly naplněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití daňových pomůcek a za této situace lze závěr žalovaného o daňové uznatelnosti příjmů a naproti tomu neuznatelnosti výdajů považovat za správný.

[18] Ani za situace, kdy by teoreticky hodnota dodaného zboží byla stanovena (např. za použití znaleckého posudku či jinak), vedlo by to pouze k teoretickému určení hodnoty výdajů, které mohl žalobce na pořízení zboží vydat, v žádném případě by tím však nebylo prokázáno, že tyto částky žalobce skutečně vynaložil.

[19] Závěrem lze uvést, že se žalobce uplatněnou žalobní námitkou snaží jen 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 měl mít spojeny náklady. Aplikace ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je však v případě daně stanovené dokazováním pojmově vyloučena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2010, č.j. 2 Afs 32/2008-116, dostupný na www.nssoud.cz).

[20] Podpůrně pak lze rovněž odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.10.2010, č.j. 9 Afs 13/2010-73, v němž tento soud uvedl: „Neprokázal-li daňový subjekt od koho zboží či služby nabyt a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze stěžovatelem deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž 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; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2010, č.j. 2 Afs 32/2008-116, www.nssoud.cz“.

[21] Lze uzavřít, že rozhodnutí žalovaného tvrzenou nezákonností netrpí, proto soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

[22] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, žádné náklady související s tímto řízením nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti, nevznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 10. 10. 2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu