



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. B.**, zastoupeného Mgr. Stanislavem Králíkem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 22, Hodonín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2008, č. j. 30 Ca 119/2006 – 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2008, č. j. 30 Ca 119/2006 – 23, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 5. 2006, č. j. 3192/06/FŘ 110-0107, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 21. 6. 2005, č. j. 44225/05/311921/3419 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 106 926 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že výdaj podle § 24 odst. 1

zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je mimo jiné podmíněn faktickou existencí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem. Tuto skutečnost prokazuje poplatník, který takový výdaj (náklad) uplatňuje. V dané věci stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl, přičemž postup finančních orgánů při ověřování a posuzování unesení důkazního břemene stěžovatelem byl v souladu s příslušnými zákonnými hledisky.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele krajský soud potvrdil nezákonnost správního řízení a napadených správních rozhodnutí, neboť ve správním řízení byl porušen zákon, i nyní již ustálená judikatura Nejvyššího soudu, v tom směru, že je nutno zkoumat existenci skutečného hmotněprávního vztahu daňových poplatníků, což v daném případě ze strany správních orgánů splněno nebylo. Byť krajský soud ve svém rozsudku výslovně uvedl, že stěžovateli nemohou být přičítány k tíži nedostatky v účetnictví jiných subjektů, tyto nedostatky mu byly přičteny k tíži a on nemůže objektivně odpovídat za vedení či nevedení řádného účetnictví jinými podnikatelskými subjekty. Z těchto důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v daňovém řízení vůbec nešlo o to, zda stěžovatel může či nemůže odpovídat za vedení řádného účetnictví jinými podnikatelskými subjekty. Částky zaúčtované na podkladě faktur vystavených firmami EuroConsulting CZ, s. r. o., a Paukert Gastro, spol. s r. o. byly vyloučeny z daňově účinných výdajů za rok 2003 po vyhodnocení předložených a získaných důkazních prostředků, neboť stěžovatel neprokázal, že tyto firmy fakturované zboží dodaly a že předmětné hotovostní platby jim byly vyplaceny. Rozhodující pro posouzení stěžovatelem předložených účetních dokladů jako zcela nevěrohodných bylo vyjádření bývalé jednatelky firmy EuroConsulting CZ, s. r. o. a svědecká výpověď, uskutečněná na návrh stěžovatele a za jeho účasti, jednatele firmy Paukert Gastro, spol. s r. o., který popřel jakékoliv obchodní vztahy se stěžovatelem. Obě firmy v předmětné době neměly žádné zaměstnance a žádnou činnost nevykazovaly.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě pouze namítal, že v daňovém řízení měla být zkoumána existence hmotněprávního vztahu daňových poplatníků a že mu byly přičteny k tíži nedostatky ve vedení řádného účetnictví jiných podnikatelských subjektů.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle citovaného ustanovení leží primárně důkazní břemeno na daňovém subjektu. Teprve pokud splní svou zákonnou povinnost, je aktivována důkazní povinnost správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona. Uvedené rozložení důkazní povinnosti nelze zaměňovat se zákonným oprávněním správce daně, včetně odvolacího správního orgánu, předložené důkazní prostředky v důkazním řízení hodnotit. Každý v daňovém řízení předložený důkazní prostředek je totiž správce daně povinen podrobit hodnocení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Své závěry o tom, který z předložených důkazních prostředků a proč osvědčil jako důkaz a které nikoli, je správce daně povinen odůvodnit. V opačném případě zatíží své řízení vadou, která může mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, případně toto rozhodnutí bude stiženo nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Otázkou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud již zabýval, např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 (viz www.nssoud.cz), v němž vyslovil právní názor, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“. Dále v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 (viz www.nssoud.cz) vyslovil, že „Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“. Rovněž v rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Ponechat stranou nelze ani právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 (viz. www.nssoud.cz), který sice věcně týkal daně z přidané hodnoty, vymezuje však i rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným

daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“ Má-li tedy správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění nejen po formální stránce daňovým dokladem, např. fakturou, výdajovým pokladním dokladem apod., ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo.

K uvedené právní otázce se vyslovil také Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, v němž vyslovil právní názor, že „úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

V citovaném ustanovení je tedy stanoveno, že se jednak musí jednat o takové výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn. výdaje, které mají vazbu na příjmy poplatníka, a jednak jejich výše musí být poplatníkem prokázána nebo stanovena zákonem. Výdaj tak vyjadřuje snížení vlastního jmění poplatníka a udává hodnotu aktiv spotřebovaných při získání výnosu. Ve smyslu citovaného ustanovení nemůže být každý vynaložený výdaj uznán jako daňový výdaj (náklad), ale jen takový, který v daném zdaňovacím období souvisí se zdanitelnými příjmy. Daňově uznatelnými výdaji podle citovaného ustanovení jsou totiž pouze výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným výnosům a pro které tedy platí princip věcné shody. Pouhé tvrzení daňového subjektu, že tomu tak je, k daňové uznatelnosti výdaje nestačí.

Nejvyšší správní soud neshledal, i s ohledem na uvedené judikatorní závěry v této otázce, že by finanční orgány či krajský soud v předmětné věci nesprávně vyložily ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Byl to právě stěžovatel, který měl, ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, povinnost prokázat správci daně, že předmětné částky za dodané zboží fakturované firmami EuroConsulting CZ, s. r. o. a Paukert Gastro, spol. s r. o., byly do daňově účinných nákladů zahrnuty v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.

Stěžovatel však tuto svou povinnost nesplnil, protože jím předložené a navržené důkazy byly oprávněně shledány jednak nevěrohodnými a jednak nedostačujícími. Důvody, které vedly správce daně, finanční ředitelství i krajský soud k tomuto závěru, byly podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2005 (str. 9 až 11), v napadeném správním rozhodnutí ze dne 25. 5. 2006 a rovněž v rozsudku krajského soudu.

V dané věci nebyly stěžovatelem uplatněné výdaje související s nákupem palet, paletových roštů a smrkového řeziva od firmy EuroConsulting CZ, s. r. o., a výdaje související s nákupem dřevěných přířezů od firmy Paukert Gastro, spol. s r.o. uznány jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu proto, že neprokázal skutečné dodání tohoto zboží těmito dodavateli. Čestné prohlášení jednatelky dodavatele EuroConsulting CZ, s. r. o. paní M. ze dne 1. 11. 2004 o uskutečnění předmětných dodávek důvodně finanční ředitelství nelze osvědčit jako důkaz. Tím může být jen svědecká výpověď. Osobu, která čestné prohlášení učinila, se však k výsledku v předmětném daňovém řízení nepodařilo finančním orgánům předvolat, a ani předvést prostřednictvím Policie ČR. Navíc v době stěžovatelem deklarovaných dodávek již paní M. jednatelkou dodavatele nebyla a zmocnění k jednání za dodavatele, které si sama sobě v pozici jednatelky udělila jako fyzické osobě, je obcházením zákona. Paní M. byla sice vyslechnuta v roce 2004 v jiném daňovém řízení (před zahájením daňové kontroly), ale přítomnost stěžovatele u jejího výsledku nebyla objektivně možná. Do protokolu dne 24. 5. 2004 paní M. uvedla, že v roce 2002, kdy byla jedinou jednatelkou dodavatele EuroConsulting CZ, s. r. o., nevyvíjela firma žádná činnost. Pokud se jedná o částku fakturovanou firmou PAUKERT GASTRO, spol. s r. o., místně příslušný správce daně Finanční úřad v Karviné vyslechl v rámci odvolacího řízení stěžovatelem navrženého svědka P. H.. Do protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2006, č. j. 12984/06/367930/3455 svědek H. uvedl, že od 22. 1. 2003 je jediným jednatelem a společníkem firmy PAUKERT GASTRO, spol. s r. o., po celou dobu se firma ničím nezabývala, doklady o firmě převzal od bývalých společníků, zda jsou všechny, neví, plnou moc k jednání za společnost nikomu neudělil a razítko se ztratilo. K předložené faktuře č. 200326 ze dne 28. 11. 2003 svědek uvedl, že ji nevystavil, razítko na ní není schopen identifikovat a stěžovatele nezná. Firma nezaměstnávala žádné zaměstnance, nemá žádné sídlo, kanceláře ani provozovnu, účetnictví se nachází na Policii ČR, za rok 2003 až 2005 účetnictví nebylo vedeno. Na otázku položenou stěžovatelem svědek odpověděl, že podpis na faktuře není jeho a fakturu nevystavil.

Správnost závěru jak správních orgánů, tak i krajského soudu vyplývající z těchto skutkových zjištění, tj. že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že předmětné zboží bylo dodáno právě firmou EuroConsulting CZ, s. r. o., a Paukert Gastro, spol. s r. o., a že skutečně provedl úhradu za dodávku zboží těmto firmám v té výši, v jaké ji uplatnil jako výdaj, se stěžovateli ve velmi kuse a vágně formulované kasační stížnosti nepodařilo zpochybnit. Stejně tak jeho námitka, že je nutno zkoumat existenci skutečného hmotněprávního vztahu daňových poplatníků je natolik kusá a neurčitá, že zní není zřejmé, v čem v tomto směru patrune stěžovatel nezákonnost.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem

podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu