



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve: Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 111/2012 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět a dosavadní průběh řízení

[1.] Žalobce (dále „stěžovatel“) se žalobou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2012, č. j. 5773/12-1102-703207 a č. j. 5772/12-1102-703207. Citovanými rozhodnutími byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Břeclavi (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2011, č. j. 136744/11/298912706678 a č. j. 136685/11/298912706678, jimiž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 a také daňová ztráta a zároveň mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně. Tyto dlužné částky ve svém úhrnu činily 916.498 Kč (za zdaňovací období roku 2006) a 464.039 Kč (za zdaňovací období roku 2007). Žalobou napadená rozhodnutí byla posléze opravena rozhodnutími o opravě zřejmých nesprávností Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 6. 2012, č. j. 8059/12-1102-703207 a č. j. 8061/12-1102-703207.

[2.] Podstatou předmětných rozhodnutí finančního úřadu byly otázky uznatelnosti a způsobu prokázání výdajů (nákladů) vynaložených stěžovatelem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konkrétně se jednalo o hotovostní nákupy pohonných hmot na čerpací stanici v Rakvicích do vozidel, která dle stěžovatele sloužila k přepravě zboží, z něhož mu plynuly zdanitelné příjmy, což se však podle názoru daňových orgánů stěžovateli nepodařilo prokázat.

[3.] V žalobě stěžovatel polemizoval se závěrem daňových orgánů o vyloučení hotovostních nákupů pohonných hmot z daňově uznatelných nákladů, neboť byl prý učiněn na základě neúplných skutkových zjištění, v průběhu dokazování daňové orgány porušily příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a jejich právní závěry se nacházely zcela v rozporu s jím předloženými důkazy, kterými se svá tvrzení snažil prokázat. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 2 Afs 81/2008 - 122, ze dne 24. 10. 2008, č. j. 2 Afs 64/2008 - 153, a ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 Afs 70/2008 - 127 (veškerá judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz), ze kterých vyplývá, že krajské soudy mohou provádět dokazování, pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že dosud předložené důkazy nepostačovaly pro spolehlivé zjištění skutečného stavu. Nadto stěžovatel namítal, že rozhodnutí daňových orgánů nebyla dostatečně a srozumitelně odůvodněna.

[4.] Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností žalobu shledal nedůvodnou, a proto ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. V odůvodnění rozsudku se soud ztotožnil s právními závěry daňových orgánů v citovaných rozhodnutích a s jejich postupem, zejména s průběhem dokazování, a stěžovatelem namítaný rozpor s daňovým řádem neshledal. Ve vztahu ke sporné otázce uznatelnosti předmětných nákladů stěžovatele krajský soud zdůraznil, že ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem bez jakýchkoli pochybností.“* Krajský soud se ztotožnil s právním názorem daňových orgánů, že i po provedeném dokazování pochybnosti přetrvávaly a stěžovatel proto svoje důkazní břemeno neunesl. Stěžovatelem k žalobě přiložený důkazní materiál krajský soud vyhodnotil tak, že se nejedná o žádné nové důkazy a stěžovatel nepřichází ani s novými skutečnostmi, jež by odůvodňovaly potřebu nově provést důkazy provedené již v řízení před daňovými orgány.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5.] Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti (doplněné k výzvě soudu) blíže nespecifikuje kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., nicméně z obsahu použité argumentace lze dovodit, že namítá vady řízení před správními orgány ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro které měla být napadená rozhodnutí správních orgánů krajským soudem zrušena, příp. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z důvodu existence vady soudního řízení, která mohla mít za následek jeho nezákonnost ve smyslu písm. d) citovaného ustanovení s. ř. s.

pokračování

[6.] Stěžovatel i v kasační stížnosti nadále polemizuje se způsobem dokazování provedeným daňovými orgány a s jejich právními závěry ve vztahu ke sporné otázce uznatelnosti předmětných nákladů stěžovatele, které byly učiněny právě na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Nadto stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, který v procesním postupu daňových orgánů neshledal žádné vady; a také ve vztahu ke krajskému soudu zpochybňuje způsob, jakým se vypořádal s důkazy přiloženými k žalobě, ke kterým se krajský soud údajně nikterak nevyjádřil a nehodnotil je, ačkoliv se jimi stěžovatel snažil vyvrátit právní závěry daňových orgánů. Tím krajský soud sám pochybil a zatížil své řízení vadou, když nebylo přihlédnuto ke všemu, co v daňovém a následně i v soudním řízení vyšlo najevo.

[7.] Žalovaný v písemném vyjádření neshledal důvody kasační stížnosti relevantními a plně se ztotožnil s právními závěry krajského soudu obsaženými v napadeném rozsudku, který považuje za věcně správný. Setrval tak na stanovisku, že v řízení před žalovaným stěžovatel nenabídl žádné nové důkazní prostředky, nýbrž opětovně předložil důkazy shodné s těmi, které již předkládal v průběhu řízení před správcem daně (zejm. tachografová kolečka a faktury). Žalovaný je tak i nadále toho názoru, že se nedopustil žádného procesního pochybení. Totéž platí i pro krajský soud, který dle žalovaného zcela srozumitelně a dostatečně odůvodnil svůj procesní postup v průběhu dokazování. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[8.] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9.] Stěžovatel jak v řízeních před daňovými orgány, tak i v řízení o jím podané žalobě, setrval polemizuje s postupem daňových orgánů, resp. krajského soudu v průběhu procesu dokazování, když dostatečně nepřihlédl ke všem jím navrhovaným důkazům. Pokud tedy daňové orgány v důsledku takového postupu dospěly k závěru, že se stěžovateli nepodařilo bez jakýchkoli pochybností prokázat, že jím uplatňované výdaje (náklady) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které je možné odečíst ze základu daně, což následně aproboval i krajský soud, zatížily svá řízení a z nich vzešla rozhodnutí vadou. S tímto názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť ani v postupu daňových orgánů, ani krajského soudu, neshledal rozpor se zákonem, jak namítá stěžovatel.

[10.] Jak již zdůraznil krajský soud, podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je možné „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem bez jakýchkoli pochybností.“ Důkazní břemeno (ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu) k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů tak nese daňový subjekt. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se zmíněná povinnost daňového subjektu vztahuje nejen na prokázání jejich skutečného vynaložení, ale i na to, že byly vynaloženy právě za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 18/2006 - 64, nebo rozsudky ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 32, či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Jinými slovy,

daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo (1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (2) v tvrzeném rozsahu a (3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

[11.] V nyní posuzovaném případě nicméně stěžovatel nesplnil hned prvně uvedenou podmínku, když se spornými staly hotovostní nákupy pohonných hmot na čerpací stanici Bencalor v Rakvicích do vozidel, která dle stěžovatele sloužila k přepravě zboží, z něhož mu plynuly zdanitelné příjmy, a jednalo se tedy údajně o daňově uznatelné výdaje ve smyslu cit. ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež uplatnil za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, správci daně o těchto nákupech vznikly pochybnosti [ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], které se stěžovateli nepodařilo v průběhu daňové kontroly, zahájené u stěžovatele dne 19. 10. 2009 (viz protokol č. j. 100/409/09/298931702056), vyvrátit a prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Dosavadní, stěžovatelem předložené, důkazy (tachografová kolečka, seznam tankování pohonných hmot z nádrže Bencalor na čerpací stanici v Rakvicích za jednotlivé kalendářní měsíce roku 2006 a 2007 s uvedením registrační značky (SPZ) vozidel a množstvím litrů čerpaných z této nádrže a konečné stavy v nádrži Bencalor v letech 2006 a 2007 atp.) tento požadavek nesplňovaly, neboť dle správce daně z nich nebylo možné prokázat, do kterých vozidel byly pohonné hmoty skutečně tankovány a v jakém množství. Navíc, řada z nich se netýkala projednávaného případu (např. znalecký posudek, propočet průměrné spotřeby), resp. vykazovala značné nesrovnalosti (např. stav ujetých kilometrů). Naopak evidence o použití vozidel, např. záznamy o provozu vozidel, knihy jízd apod. zde zcela absentovaly. Proto správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel „*neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu a uplatněním uvedených položek do výdajů ovlivňujících základ daně došlo k porušení ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*“ (str. 22 Zprávy o daňové kontrole č. j. 79690/11/298931702056). Tento právní závěr posléze k odvolání stěžovatele aproboval jako věcně správný i žalovaný ve výše citovaných rozhodnutích.

[12.] Jak si Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu i ze spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 111/2012, stěžovatel, navzdory svým tvrzením v žalobě i v kasační stížnosti, v průběhu odvolacího řízení před žalovaným, ani v průběhu řízení o jím podané žalobě před krajským soudem nepředložil žádné nové důkazy, kterými by předestřené pochybnosti daňových orgánů mohl jakkoliv vyvrátit. Naopak, i v řízení před krajským soudem setrval na své argumentaci, přičemž jako oporu k ní přiložil k žalobě totožný důkazní materiál, jako v řízení před daňovými orgány, což ostatně sám v žalobě zdůrazňuje („*Jedná se o doklady, jež měl k dispozici již prvoinstanční správce daně.*“). Pokud tedy stěžovatel v žalobě a následně i v kasační stížnosti opakovaně namítá procesní pochybení daňových orgánů, resp. krajského soudu, v průběhu dokazování, spočívající v nevypořádání se s novými důkazy a v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, jeho námitky nemají reálný základ, neboť stěžovatel v průběhu řízení žádné nové důkazy nepředložil. Nejvyšší správní soud se tak zcela ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, který ve vztahu k žalobě přiloženému důkaznímu materiálu konstatoval, že se nejedná o žádné nové důkazy a stěžovatel tak nepřichází s novými skutečnostmi, které by ve smyslu judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, či cit. rozsudek č. j. 2 Afs 81/2008 - 122) zakládaly potřebu k objasnění skutkového stavu zopakovat či doplnit důkazy provedené daňovými orgány. Proto nebylo nutné v tomto případě znovu provádět důkazy, které byly prováděny již

pokračování

v rámci daňového řízení. Z tohoto hlediska nelze považovat za relevantní ani stěžovatelův odkaz na závěry z cit. rozsudku č. j. 2 Afs 81/2008 - 122, v němž Nejvyšší správní soud vyložil smysl zásady tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví, nacházející odraz v ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., dle níž *„je rozhodující soud k objasnění skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem.“*

[13.] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že z argumentace, prezentované v kasační stížnosti, plyne spíše snaha stěžovatele o odvrácení negativních důsledků spojených s dodatečnými platebními výměry správce daně. Skutečnost, že se stěžovatel neztotožňuje se způsobem právního posouzení předmětné sporné otázky a s právními závěry daňových orgánů a krajského soudu, ačkoliv měl dostatečný prostor svou procesní aktivitou tyto právní závěry vyvrátit, však nemůže bez dalšího zpochybnit správnost a zákonnost jejich rozhodnutí.

IV. Závěr

[14.] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně nepřezkoumatelným ani nezákonným, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[15.] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 16. dubna 2014

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu