

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **S. L.**, zastoupený JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem Rudolfovská 34, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2009, č. j. 4390/09-1100, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 2. 2010, č. j. 10 Ca 131/2009 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2009, č. j. 4390/09-1100; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2007, č. j. 158099/07/077910/6408, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2003 ve výši 210 176 Kč.

Napadeným rozsudkem krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), a vyslovil přitom následující.

V souzené věci se jedná o to, zda výdaje stěžovatele na pořízení zboží a služeb od společnosti JUSTN spol. s r. o. představují daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů"), podle něhož výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené uvedeným zákonem a zvláštními předpisy. Konkrétně se jedná o výdaje dokladované ze strany stěžovatele dvěma fakturami:

- č. 132003 ze dne 28. 2. 2003 – vyúčtování, výroba a návrh reklamních letáků (472 984 Kč);
- č. 222003 ze dne 31. 3. 2003 – vyúčtování, výroba a návrh reklamních letáků (183 751 Kč).

Pro učinění skutkového zjištění o tom, zda se daný výdaj v celkové výši 656 735 Kč uskutečnil a je-li výdajem daňově účinným, byly zhodnoceny podklady, které byly opatřeny v průběhu daňové kontroly, včetně účetnictví stěžovatele, který v roce 2002 a 2003 podnikal v oblasti účetnictví, obchodu a reklamy. Dne 1. 11. 2005 zahájil správce daně u stěžovatele kontrolu na dani z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2002 a leden až srpen 2003. Na základě kontrolních zjištění pak se stěžovatelem zahájil dne 16. 10. 2006 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003, přičemž dospěl k závěru, že zahrnutí výše uvedených faktur od společnosti JUSTN spol. s r. o. do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebylo prokázáno. Vycházel přitom zejména z účetnictví stěžovatele předaného na kopii CD, vytvořeného z CD, které bylo stěžovateli poskytnuto Policií České republiky – útvarem nelegálních výnosů a daňové kriminality, jež převzala podklady z jeho počítače převzatého v rámci trestního řízení. V této souvislosti bylo prokázáno, že účetnictví stěžovatele není úplné, bylo do něj zasahováno den před zahájením kontroly daně z přidané hodnoty, v seznamech přijatých faktur nejsou uvedeny faktury od firmy JUSTN spol. s r. o. a o jejich úhradách stěžovatel nepředložil žádné doklady. Z výpovědi svědka M. M. je navíc zřejmé, že společnost JUSTN spol. s r. o. po dobu jeho jednatelství ve společnosti žádnou činnost nevyvíjela a P. F., který od jmenovaného nabyl podíl v uvedené obchodní společnosti v roce 2002, se v rámci podání vysvětlení policii sám označil za „bílého koně", o společnosti nic nevěděl, žádnou činnost nevyvíjel a přijal pouze částku 5000 Kč za to, že podíl ve společnosti převzal. Při doplnění dokazování v odvolacím řízení se sice P. F. nepodařilo vyslechnout, protože není kontaktní, nicméně jeho výpověď učiněná před orgány policie v rámci trestního řízení vedeného proti stěžovateli je zcela jasná v tom smyslu, že k převodu podílu dané společnosti došlo v době, kdy byl závislý na

drogách, a společnost převzal pouze formálně za příslib finanční odměny. Žádnou činnost za společnost totiž nevyvíjel a i pro svědka M. M. zůstával nekontaktním ještě v závěru roku 2006, kdy označený svědek měl snahu ukončit své jednatelství za společnost JUSTN spol. s r. o.

Za této situace, kdy M. M. i P. F. shodně uvedli, že v konkrétním zdaňovacím období společnost žádnou činnost nevyvíjela, M. M. výslovně uvedl, že podpisy na fakturách nejsou jeho a P. F. fakticky ve společnosti žádnou činnost nevykonával, pouze formálně za úplatu převzal obchodní podíl a úhrada zboží a služeb, které měla společnost JUSTN spol. s r. o. dodat, nebyla prokázána, je podle krajského soudu zjištění správce daně, resp. žalovaného odvolacího orgánu o tom, že stěžovatel nákup zboží a služeb od jmenované společnosti neprokázal, zcela správné. Ze shromážděných podkladů vyplývá, že stěžovatel žádné služby a zboží od společnosti JUSTN spol. s r. o. nepořídil, v důsledku čehož jím tvrzený daňový výdaj nelze uznat za výdaj daňově účinný.

Obchodoval-li stěžovatel s papírenským zbožím, případně dalšími službami, bylo na něm, aby prokázal, kdy takové zboží nabyl a od jakého subjektu. Je to právě stěžovatel jako daňový subjekt, jehož ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), stíhá důkazní břemeno. Ze spisu je přitom patrné, že stěžovatel nebyl schopen předložit inventarizaci zboží za předchozí roky a tvrzení o tom, že zboží, jímž měl obchodovat v roce 2003, nabyl od společnosti JUSTN spol. s r. o., bylo zcela vyvráceno. Stěžovatel tak neprokázal, že náklady na dosažení svých výnosů dosáhl nákupem zboží a služeb od společnosti JUSTN spol. s r. o., jak tvrdí. Proto tyto náklady nemohou mít daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nic na tom nemění ani skutečnost, že v průběhu roku 2002 došlo k převodu podílu společnosti JUSTN spol. s r. o. na P. F., kterého se v rámci daňového řízení nepodařilo vyslechnout.

Takový převod má dle krajského soudu konstitutivní účinky a zápisem do obchodního rejstříku je taková skutečnost pouze deklarována. Nelze však souhlasit s žalobním tvrzením o tom, že došlo rovněž k převodu jednatelství mezi oběma smluvními účastníky převodu obchodního podílu. Z výpovědi svědka M. M. učiněného před policií zcela jednoznačně vyplývá, že jeho jednatelství převedeno nebylo, svědek najal právního zástupce, aby jeho jednatelství ve společnosti JUSTN spol. s r. o. bylo ukončeno, což se nepodařilo a jmenovaný působil jako jednatel společnosti ještě v závěru roku 2006, tudíž celé kontrolované zdaňovací období. Proto byl pan M. jedinou osobou oprávněnou uzavírat právní úkony za společnost JUSTN spol. s r. o., přičemž tento uvedl, že žádné úkony za společnost nečinil a společnost žádnou činnost nevykonávala. Tomu ostatně odpovídá i návrh České správy sociálního zabezpečení, pracoviště České Budějovice, na likvidaci společnosti, která zůstává nečinná. Jak již bylo uvedeno, společník P. F. společnost

pouze formálně převzal za úplatu a žádnou činnost nevyvíjel, ani o společnost nejevil žádný zájem. Společnost JUSTN spol. s r. o. neměla žádné zaměstnance a v řízení nebylo prokázáno, že by za ni jednaly jiné osoby a stěžovatel ani žádný důkazní materiál v tomto ohledu nenabídl.

Závěrem krajský soud poznamenal, že nesdílí názor stěžovatele, že tu byl důvod stanovit daň za použití pomůcek. Podle ustálené judikatury má přednost stanovení daně dokazováním, což se také v souzené věci stalo. Možnost stanovit daň podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků přichází v úvahu, nelze-li daň stanovit dokazováním vůbec. Taková situace však v dané věci nenastala, vyloučeny byly pouze výdaje deklarované od společnosti JUSTN spol. s r. o., ostatní stěžovatelem vykazované výdaje obsažené v účetnictví zpochybněny nebyly.

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nezákonnost spatřuje v tom, že krajský soud s odkazem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal výdaje deklarované na sporných fakturách tak, aby měly daňovou účinnost, a neakceptoval, že za popsané situace by měla být jeho daňová povinnost stanovena na základě pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

V tomto směru nejprve poukázal na to, že závěry žalovaného i krajského soudu vycházejí z výpovědi svědka M. M., která je dle jeho přesvědčení zcela nevěrohodná. Jmenovaný tvrdí, že obchodní podíl ve společnosti JUSTN spol. s r. o. převedl na P. F. a předal mu také veškeré účetnictví. Ten však vypověděl, že dokumenty o převodu obchodního podílu sice podepsal, za převod však nic nezaplatil, naopak bylo zaplaceno jemu a žádné účetní doklady nepřevzal. Podle jeho vyjádření měla za společnost jednat další osoba. Účetnictví této společnosti k dispozici není. Za této situace podle názoru stěžovatele nemohl správce daně považovat tyto výpovědi za důkazy, tím méně pak za důkazy svědčící o tom, že vyřazené faktury nebyly vydány osobou jednající za společnost JUSTN spol. s r. o. Ke splnění své důkazní povinnosti pak dodal, že ji splnil a důkazní břemeno zcela unesl, neboť doložil faktury o nákupu zboží a služeb od společnosti JUSTN spol. s r. o. a faktury vydané, jimiž toto zboží a služby prodal svým odběratelům. Šlo o zboží a služby, které i podle závěru správce daně, resp. žalovaného svým charakterem odpovídalo jeho podnikatelské činnosti a domnívá se proto, že prokázal souvislost mezi výdaji a příjmy tak, jak to stanoví § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle stěžovatele je zde tedy dána věcná souvislost mezi přijatými a vydanými fakturami, které má vedeny ve své účetní evidenci, a není důvodu pochybovat o správnosti vedení jeho účetnictví. Pokud správce daně, resp. žalovaný

takové pochybnosti měl, pak bylo na něm, aby prokazoval opak, a to podle názoru stěžovatele jen na základě zcela nevěrohodných výpovědí M. M. a P. F. prokázáno nebylo. Uvedený postup považuje za protizákonný a nerespektující jeho práva jako daňového subjektu, včetně práva na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.

Navíc i pokud by správce daně, resp. žalovaný dospěl k závěru, že předmětné faktury nebyly vydány společností JUSTN spol. s r. o., pak stěžovatel s ohledem na konkrétní okolnosti případu namítá, že měla být jeho případná povinnost stanovena na základě pomůcek. Poukázal přitom na to, že účetnictví společnosti JUSTN spol. s r. o. k dispozici není a správce daně, resp. žalovaný zjistil u jiných daňových subjektů - odběratelů stěžovatele, že při dodávkách pro ně zboží a služby uvedené na vyřazených fakturách od jmenované společnosti spotřebovával. Obchody mezi stěžovatelem a jeho odběrateli nijak zpochybněny nebyly, jeho vydané faktury z účetnictví či účetní evidence jeho odběratelů vyřazeny nebyly a za takovéto situace došlo k nesprávnému stanovení daně, když při pochybnostech měla být daň stanovena podle pomůcek.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil zpět k dalšímu řízení. Současně podle § 107 s. ř. s. s odkazem na § 73 odst. 2 s. ř. s. navrhl, aby Nejvyšší správní soud přiznal jeho kasační stížnosti odkladný účinek, neboť výkon rozhodnutí žalovaného by pro něho měl za následek nenahraditelnou újmu z důvodu postižení jeho majetku.

Žalovaný ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti v podstatě zrekapituloval průběh předmětného daňového řízení a jen pro upřesnění připomněl, že to byl právě stěžovatel, kdo společnost JUSTN spol. s r. o. převedl v lednu 2002 na M. M., který byl jediným společníkem a současně statutárním orgánem a který následně v červenci 2002 prodal svůj obchodní podíl další osobě, a sice P. F. Tento následný převod však neprošel zápisem do obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, neboť z jeho výpisu, oddíl C, vložka 87626, je patrno, že společnost JUSTN spol. s r. o. v likvidaci vlastní stále jediný společník M. M., který je současně i jediným jednatelem této společnosti. K námitce stěžovatele ohledně vyměření daně podle pomůcek pak žalovaný konstatoval, že se jedná o kontumační způsob stanovení daně, který přichází v úvahu pouze tehdy, jsou-li naplněny zákonné podmínky a nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. To však v daném případě naplněno nebylo, neboť základ daně a daň na základě důkazů možné stanovit bylo. Závěrem proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a k návrhu na přiznání odkladného účinku poznamenal, že není důvodný, neboť stěžovatel nemá žádný movitý ani nemovitý majetek, který by mohl být předmětem výkonu rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k následujícím závěrům.

Předně je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 20. 5. 2010, č. j. 9 Afs 13/2010 - 67, rozhodl o tom, že kasační stížnosti se odkladný účinek nepřiznává, neboť stěžovatel neosvědčil ve smyslu § 73 s. ř. s., ve spojení s § 107 s. ř. s., skutečnosti, které by potvrzovaly možnost vzniku nenahraditelné újmy, jakožto výjimečného a závažného stavu, který by již nebylo možno v dalším běhu času nijak odčinit.

V dalším se již zdejší soud zabýval kasační argumentací směřující vůči postupu správce daně, resp. žalovaného odvolacího orgánu, který stěžovatel zpochybnil a označil jako nezákonný s tím, že bylo na těchto orgánech, aby prokázaly své pochybnosti, neboť on své důkazní břemeno v předmětné věci zcela unesl. Doložil totiž jednak faktury o nákupu zboží a služeb od společnosti JUSTN spol. s r. o. a jednak faktury vydané, jimiž toto zboží a služby prodal dále svým odběratelům.

V tomto ohledu je však třeba poznamenat, že v souzené věci nebyla zpochybněna ani samotná existence předmětného zboží a služeb, ani jejich prodej odběratelům stěžovatele, ale faktické vynaložení stěžovatelem deklarovaných nákladů na jejich pořízení. Zpochybněn byl původ zboží a služeb, jakož i částka, kterou měl stěžovatel dle svých tvrzení vynaložit. Není tedy zřejmé, od koho a zda stěžovatel tvrzené zboží a služby skutečně pořídil a za jakou cenu.

V souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované období, se náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt proto musí být schopen prokázat, že výdaje na zboží a služby v jím deklarované výši skutečně ve shora uvedeném smyslu vynaložil. V projednávané věci však stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, neboť jím uplatňované výdaje, jak byly deklarovány, byly v daňovém řízení zásadním způsobem zpochybněny, a to výpověďmi M. M. a P. F. i účetnictvím samotným, s nímž bylo manipulováno.

Předpokladem pro využití svědecké výpovědi M. M., jakož i jeho vyjádření před policejními orgány, stejně jako vyjádření P. F., je věrohodnost jejich výpovědí, neboť při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována nejen hodnota závažnosti a zákonnosti, ale také věrohodnosti (pravdivosti). Hodnocení

dokazování v daňovém řízení musí respektovat ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jakož i to, že se jedná o myšlenkovou činnost, která nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti; viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72, www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud nemá důvod pochybovat o věrohodnosti (a pravdivosti) výpovědi jmenovaných, jejichž výpovědi se po základní skutkové stránce shodují, když popírají jakékoli obchodování společnosti JUSTN spol. s r. o. nejen se stěžovatelem, ale s kýmkoliv jiným. Tyto skutečnosti nebyly stěžovatelem v daňovém řízení žádným způsobem vyvráceny. Vyjádření obou uvedených osob je přitom plně relevantní, neboť v předmětném zdaňovacím období roku 2003, kdy mělo dojít k dodávkám zboží a služeb stěžovateli, byl obchodní podíl společnosti JUSTN spol. s r. o. smluvně převeden na P. F., přičemž M. M. byl i nadále jednatelem této společnosti. K převodu funkce jednatele jako statutárního orgánu obchodní společnosti, který zastupuje společnost navenek, totiž samotnou smlouvou o převodu obchodního podílu nedošlo a tento fakt potvrzuje i vyjádření M. M. před policejními orgány dne 30. 11. 2006, kdy uvedl, že otázku ukončení svého jednatelství ve společnosti JUSTN spol. s r. o. řeší prostřednictvím svého právního zástupce.

Danou skutečnost pak podpůrně potvrzuje i zápis v obchodním rejstříku, jakkoli je jeho charakter deklaratorní, a to jak v případě zápisu jednatele, tak zápisu společníka společnosti s ručením omezeným, jak správně uvedl v napadeném rozsudku krajský soud; srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. ledna 2009, sp. zn. 29 Cdo 4282/2008, dostupné z www.nsoud.cz, dle kterého platí, že zápis společníka společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku je deklaratorní a nemá tudíž právní účinky vzniku, změny nebo zániku zapisované skutečnosti. Ke změně v osobách společníků dochází okamžikem, kdy je platně a účinně uzavřena smlouva o převodu obchodního podílu a zápis v obchodním rejstříku pouze autoritativně stvrzuje již existující právní stav. Totéž platí rovněž v případě jednatele, neboť výklad podávaný soudní praxí co do povahy zápisu jednatele společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku je jednotný v tom, že od účinnosti zákona č. 142/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, tj. od 1. července 1996 je takový zápis deklaratorní; k tomu srov. zejm. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. června 2001, sp. zn. 29 Cdo 3025/2000, uveřejněný v časopise Soudní judikatura č. 11, ročník 2001, pod číslem 137, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. prosince 2001, sp. zn. 29 Cdo 2072/2000, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 11. května 2000, sp. zn. III. ÚS 158/1999, uveřejněný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 18, ročník 2000, pod číslem 68, dostupný též z http://nalus.usoud.cz.

Lze tedy souhlasit se závěry krajského soudu, že jednatelství M. M. v rozhodném zdaňovacím období 2003 nebylo ukončeno. Proto pokud jmenovaný ve svých vyjádřeních před policejními orgány, jakož i v rámci daňového řízení jako svědek, opakovaně potvrdil – stejně jako P. F. – že s nikým za společnost JUSTN spol. s r. o. neobchodoval, resp. tato nevyvíjela vůbec žádnou činnost, M. M. výslovně uvedl, že podpisy na fakturách nejsou jeho, přičemž úhrada zboží a služeb, které měla společnost JUSTN spol. s r. o. dodat, nebyla prokázána, jedná se o zásadní zpochybnění stěžovatelem tvrzených skutečností. Skutečnost, že společnost žádnou obchodní činnost v rozhodném období nevyvíjela, potvrzuje i tvrzení P. F. o tom, že obchodní podíl převzal pouze formálně za úplatu. Výpovědi jsou jasné, vzájemně konzistentní a dostatečně určující z hlediska zjištěného skutkového stavu věci. Ostatně ani sám stěžovatel výpovědi jmenovaných žádným věcným způsobem nerozporoval.

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje daňově uznatelné výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro jejich daňovou účinnost na tomto poplatníkovi. Důkazní břemeno tedy primárně stíhá vždy daňový subjekt, což je logické, neboť ten podává daňové přiznání, ve kterém tvrdí určité skutečnosti, a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení.

Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Zjištění, že účetní doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídají zákonné úpravě, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených, není samo o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované. Obdobně ani tvrzení stěžovatele, že zboží a služby následně prodal, samo o sobě neznamená, že posuzovaný výdaj byl poplatníkem skutečně vynaložen v jím deklarované výši. Zboží či služby totiž mohly být nakoupeny za nižší než deklarovanou cenu, a vzhledem k jejich charakteru případně pořízeny vlastní činností stěžovatele. V této souvislosti je nutno připomenout, že to byl původně stěžovatel, kdo převedl obchodní podíl ve společnosti JUSTN spol. s r. o. na pana M.

V nyní projednávané věci správce daně prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení stěžovatele, jakož i správnost jím předložených důkazních prostředků, vyvrací. Nemohly-li takové důkazní prostředky obstát, bylo na stěžovateli, aby ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nabídl důkazní prostředky jiné, které by jím tvrzené

skutečnosti mohly hodnověrným způsobem doložit. Relevantní důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelem předkládaných tvrzení či dokladů a které vyplývají ze shora popsaného skutkového stavu, stěžovatel ani nepředložil ani nenavrhl. Namísto toho namítl, že za dané situace mu měla být stanovena daňová povinnost náhradním způsobem, a sice použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci se jedná jen o dílčí zpochybnění účetnictví stěžovatele vztahující se k deklarovaným výdajům vůči společnosti JUSTN spol. s r. o. v posuzovaném zdaňovacím období, a proto použití daňových pomůcek není na místě. Účetnictví stěžovatele nebylo zpochybněno jako celek a netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby stanovení daně dokazováním. Stěžovatel v podstatě pouze neunesl důkazní břemeno k výši jím uplatněných nákladů a tím i k výši jím deklarované daňové povinnosti. Neuznání určitého výdaje jako daňově uznatelného nepochybně neznamená nemožnost stanovit výši výsledné daňové povinnosti dokazováním. V nyní projednávané věci nebyly splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků i konstantní judikatury, dle které lze na daňové pomůcky přejít toliko za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu; srovnej např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné z www.nssoud.cz.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně v rámci daňové kontroly vyvrátil tvrzení stěžovatele týkající se dodavatele jeho zboží a služeb a zpochybnil hodnověrnost částek stěžovatelem deklarovaných jako náklady za jejich nákup. Stěžovatele v tomto důsledku tížilo důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), které neunesl. Současně pak nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití daňových pomůcek. Za této situace lze tedy závěr žalovaného (aprobovaný krajským soudem) o zdanitelnosti příjmů za prodej posuzovaného zboží a služeb a neuznatelnosti výdajů za jejich pořízení považovat za správný.

Neprokázal-li daňový subjekt, od koho zboží či služby nabyl 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.

Nejvyšší správní soud tedy kasační stížnost shledal nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. ji zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 6. října 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu