

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **WELLET s. r. o.**, se sídlem České Budějovice, Kaplířova 715/1, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Osovec 6, Osov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2010, č. j. 10 Af 76/2010 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 6. 2010, č. j. 2399/10-1200 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ze dne 9. 9. 2009, č. j. 222213/09/077910302422, vydanému Finančním úřadem v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“). Platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 291 460 Kč a zrušena daňová ztráta ve výši 1 358 667 Kč. Rozhodnutím žalovaného byla původně vyměřená daň změněna na částku 329 160 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích správní žalobu, která byla napadeným rozsudkem jako nedůvodná zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, ve kterém uvedl daňovou povinnost ve výši 0 Kč a daňovou ztrátu ve výši 1 358 667 Kč. Dne 12. 5. 2008 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, neboť u správce daně vznikly pochybnosti ohledně skutečností týkajících se žalobcem uplatněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání tvrzených skutečností, s odkazem na § 31 odst. 9 daňového řádu. I když žalobce důkazní prostředky předkládal, dle správce daně nebyly způsobilé prokázat, jaké služby měly být podle předložených daňových dokladů poskytnuty a ani to, v jakém rozsahu. Správce daně provedl nad rámec navrhovaných důkazů také výslechy svědků u dožádaného správce daně, nicméně se stejným výsledkem. Ze závěrů daňové kontroly tak vyplynulo, že se žalobci nepodařilo prokázat, že se ve vytýkaných případech vynaložených nákladů jednalo o náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce ve vyjádření ke konceptu zprávy o daňové kontrole pak neuvedl žádné nové skutečnosti ani nepředložil další důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokazovaly. Proto byl dne 9. 9. 2009 vydán dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daňová povinnost na daň z příjmu právnických osob a zrušena daňová ztráta. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vyzval správce daně k odstranění vad (s odkazem na § 50 odst. 3 daňového řádu), které spočívaly v tom, že daňový spis neobsahoval veškeré podklady, na které žalobce odkazoval. Žalobce byl proto vyzván (výzvou ze dne 19. 2. 2010, č. j. 44311/10/077930303385) k prokázání svých, v odvolání uvedených tvrzení, mimo jiné toho, jaké výnosy byly dosaženy vynaložením nákladů, u nichž touto souvztažností argumentoval. Žalobce však, dle názoru žalovaného, opětovně v prokázání těchto skutečností neuspěl, neboť jeho tvrzení se nesla pouze v obecné rovině a konkrétní údaje nebyly zjištěny ani výslechem svědků. Žalovaný se pak v odvolání vypořádal s námitkami žalobce a napadené rozhodnutí změnil tak, že doměřenou daň zvýšil o 37 700 Kč, čímž napravil vadu dodatečného platebního výměru, který nebyl v souladu se závěry daňové kontroly.

Na základě takto postaveného skutkového stavu se krajský soud se vypořádal s jednotlivými žalobními body. Námitku ohledně tvrzené prekluze dodatečného vyměření daně, dovozované z údajné nezákonnosti zahájení daňové kontroly, krajský soud vyvrátil zejména odkazem na konkrétní judikaturu zdejšího soudu. Převzal tak názor, že správce daně byl oprávněn zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu, aniž by mu současně *a priori* formálním způsobem sdělil konkrétní podezření o nesouladu jím vykázané daňové povinnosti se skutečností. Nebyl tudíž povinen ani v dané věci sdělit žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly, přičemž tento postup obstojí i v testu proporcionality. K prekluzi práva správce daně doměřit daň z příjmů za zdaňovací období roku 2005 nedošlo. Zákonná lhůta pro tento postup by uplynula dne 31. 12. 2008; vzhledem k datu (zákonného) zahájení daňové kontroly (12. 5. 2008), však došlo k jejímu prodloužení do 31. 12. 2011.

Namítal-li žalobce dále, že mu pro potřeby stanovení daně nemohly být správcem daně ponechány výnosy za situace, kdy mu nebyly uznány náklady s těmito výnosy související, zde krajský soud argumentoval výzvou správce daně č. j. 44311/10/077930303385. Tou byl žalobce vyzván, aby prokázal svá tvrzení, že nebylo bráno v úvahu zohlednění konkrétních výnosů proti nákladům, a dále aby uvedl, jakých nákladů (s odkazem na účetní doklady) se tento důvod týká. Dále správce daně požadoval, aby žalobce prokázal, jaké výnosy byly dosaženy vynaložením nákladů, u nichž namítá jejich vynaložení na dosažení zdanitelných příjmů. Žalobce však k tomu žádné důkazy nepředložil a neunesl tak důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Obecný odkaz na to, že správce daně má potřebné podklady, není v takovém případě dostatečný. Žalobce byl v tomto případě na základě výzvy správce daně povinen prokázat, o které konkrétní příjmy, v souvislosti vyloučenými náklady jde, a které byly tedy nesprávně hodnoceny. V této souvislosti krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, dle které měl žalovaný, v případě, kdy shledal pochybení správce daně, platební výměr zrušit a nikoli ho měnit. Krajský soud poukázal na ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu, které umožňuje vadné prvostupňové rozhodnutí nejenom zrušit, ale také změnit.

Krajský soud neshledal jako důvodnou ani poslední žalobní námitku týkající se tvrzené zmatečnosti řízení před správními orgány, konkrétně, že správní orgány pochybily při hodnocení důkazů. Dle názoru krajského soudu tato námitka nebyla v žalobě konkretizována, neboť není uvedeno, jaké důkazní prostředky a v jakém směru měly být hodnoceny nesprávně. Krajský soud odkázal na zprávu o daňové kontrole, kde je popsáno, jak a z jakých důvodů byly všechny důkazy správcem daně hodnoceny. Správce daně, dle názoru krajského soudu, hodnotil důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a vzal v úvahu vše, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V jeho postupu tak nelze spatřovat žádná pochybení, která by měla vliv na zákonnost a přezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); namítá tedy, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o správním řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje stejné námitky, které použil již v žalobě; z původních třech námitek tak převzal do kasační stížnosti dvě. Dle jeho názoru především správce daně i žalovaný nehodnotili důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Předložené důkazní prostředky představují logický řetěz důkazů svědčící o uskutečnění činností doložených vydanými fakturami. Stěžovatel má za to, že deklarované činnosti jeho dodavatele byly prokázány nejen formálními důkazními prostředky, ale i konkrétně zmiňovanými svědeckými výpověďmi. Proto měly být jím uplatněné náklady uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Svá tvrzení podporuje citací z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 Afs 35/2008 - 60, dle kterého je třeba mít na zřeteli, že správce daně musí při svém rozhodování přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z výpovědí svědků sice nevzešly žádné konkrétní závěry o rozsahu

provedených služeb, avšak potvrdily, že prováděny byly. Dále stěžovatel namítá, že rozhodnutími správních orgánů měly být alespoň z jeho výnosů vyloučeny ty, které odpovídaly neuznaným nákladům. Protože správce daně i žalovaný považovali náklady za nedostatečně prokázané, měli logicky vyloučit také výnosy odpovídající těmto nákladům. Jelikož tak neučinili, postupovali v rozporu s judikaturou Ústavního soudu.

Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na totožnost námitek uplatněných v žalobě a kasační stížnosti. Tvrzení, že správce daně i žalovaný postupovali v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu, nemá, dle jeho názoru, oporu ve spisu. Na základě tohoto ustanovení hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a posléze ve vzájemných souvislostech; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně těmto požadavkům dostál, neboť zjistil veškeré důkazy co nejúplněji a to i prostřednictvím provedení výslechu svědků, jakož i cestou dožádaného správce daně, jakkoli tyto důkazy stěžovatel sám nenavrhoval. K námitce uznání výnosů a neuznání nákladů žalovaný uvedl, že správce daně předložil stěžovateli kontrolní zjištění s tím, že se má dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu k němu vyjádřit, případně doplnit důkazní prostředky. Ve svém vyjádření však stěžovatel, mimo komentáře ke konkrétním zjištěním, žádné další důkazní prostředky nenavrhl, čímž nedošlo k prokázání reálnosti plnění a nebylo rovněž prokázáno, že se tyto konkrétní náklady vážou ke konkrétním výnosům. Proto správce daně nemohl zohlednit (snížit) výnosy, jak se toho stěžovatel opakovaně dovolává. Pokud jde o argumentaci stěžovatele, týkající se rozporu postupu v daňovém řízení s judikaturou Ústavního soudu, žalovaný se k ní nemůže vyjádřit, jelikož stěžovatel neuvedl žádné konkrétní rozhodnutí a tuto námitku pojímá jenom v obecné rovině. Ze všech těchto důvodů navrhuje stěžovatel kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Především je nutno uvést, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, nebo rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz). Z úřední povinnosti posuzuje zdejší soud pouze to, zda nebylo řízení před krajským soudem zmatečné, zda nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, není-li napadené rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné, anebo zda rozhodnutí správního orgánu není nicotné (§ 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s.). Pokud tedy stěžovatel usiloval o procesní úspěšnost v kasačním řízení, měl důvody kasační stížnosti konkretizovat, nikoli prostě znovu uvádět žalobní argumentaci.

Jestliže tedy kasační stížnost fakticky pouze opakuje žalobní výhrady proti způsobu hodnocení důkazů daňovými orgány a proti jejich závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, to vše bez toho, že by jakkoli konkrétně polemizovala s hodnotícími závěry krajského soudu k této otázce, může se Nejvyšší správní soud zabývat touto problematikou toliko v rovině obecné. Z hlediska rozsahu přezkumu se tak zdejší soud může vyjádřit prakticky jen k tomu, zda jsou odpovídající závěry krajského soudu přezkoumatelné, vnitřně konzistentní a v souladu s principy obecné i právní logiky.

Obecně lze konstatovat, že podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z daného ustanovení tedy vyplývá, že u výdajů snižujících daňový základ poplatníka musí být splněny tyto podmínky: 1) poplatník je skutečně vynaložil v prokázané výši; 2) vynaložil je v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů; 3) mají časovou souvislost s posuzovaným zdaňovacím obdobím. Z ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů pak vyplývá i další podmínka, a to, že posuzovaný výdaj nesmí být výdajem, který zákon výslovně označuje za daňově neuznatelný. To tedy znamená, že ani za situace, kdy daňový poplatník skutečně prokáže, že konkrétní výdaj vynaložil, nemusí tento výdaj obstát jako výdaj (náklad) daňově uznatelný (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 – 98). Daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat nejen, že náklad skutečně vynaložil, ale (mimo jiné) i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Již mnohokrát bylo judikováno, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí samy o sobě k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované. To vyplývá i ze znění § 2 odst. 7 daňového řádu, které vyjadřuje jednu ze základních zásad daňového řízení a to „*soulad stavu skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (...) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ní byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007 - 47).

Vycházel-li tedy krajský soud při hodnocení postupu žalovaného z těchto premis, nelze mu ničeho vytknout. Lze taktéž zcela aprobovat jeho názor, že je právě na daňovém subjektu, aby aktivně postupoval a správci daně předkládal a navrhoval důkazy k prokázání svých tvrzení. Krajský soud přitom srozumitelně vyložil, proč shledává postup daňových orgánů při zjišťování skutkového stavu věci a při hodnocení jednotlivých důkazů za udržitelný. Uvedl-li, že se stěžovatel nemohl spoléhat pouze na to, že důkazy, které předložil, musí být dostatečné, a že se nemohl opakovaně odvolávat jen na to, že je to správce daně, kdo má k dispozici potřebné doklady (výtisky závěrek za předmětné zdaňovací období), i tento závěr lze považovat za logický a reflektující principy dokazování v daňovém řízení. Navíc krajský soud upozornil na fakt, že správce daně provedl i stěžovatelem nenavrhované důkazy výslechem svědků. Z jejich tvrzení ale nebylo možné dostatečně průkazně prokázat zpochybňované skutečnosti. Mimo to měl stěžovatel další možnost doplnit důkazní prostředky, a to na základě výzvy žalovaného v odvolacím řízení, ani této možnosti však nevyužil a žádné nové důkazy nenavrhl ani nepředložil, čímž neprokázal, že jím odečtené výdaje, kterými snížil základ daně, byly skutečně výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel v kasační stížnosti přitom nekonkretizuje, v čem má být způsob hodnocení provedených důkazů (aprobovaný

napadeným rozsudkem) nesprávný. Dovolává se pouze vyvození jiných skutkových zjištění na základě provedených důkazů, přitom však sám nenabízí konkrétní konkurující interpretaci výsledků dokazování. Jak již bylo opakovaně konstatováno, stěžovatel ve své argumentaci pouze setrvale vyjadřuje nesouhlas s hodnocením důkazů daňovými orgány; žádnou výtku ve vztahu k úvahám krajského soudu v této otázce však nevznesl. V kasační stížnosti stěžovatel znovu opakuje, že existence neuznaných nákladů a jejich souvislost s (uznanými) výnosy byla prokázána především výpovědí svědků L., P. a Ing. L. a svědka W. u dožádaného správce daně; s obsahem těchto důkazů se ovšem žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal, krajský soud toto hodnocení akceptoval a tvrzení stěžovatele v řízení před zdejším soudem k tomu nepřináší nic nového.

Pokud jde o rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 Afs 35/2008 - 60, ze kterého stěžovatel cituje autentickou pasáž, zde je nutno poukázat na to, že jde o citaci vytrženou z kontextu odůvodnění. V namítané věci byl skutkový stav zcela odlišný - Nejvyšší správní soud zde konstatoval nekonzistentnost rozhodování krajského soudu, který, třebaže ve dvou souvisejících věcech rozhodoval stejný senát ve stejný den, vyslovil rozdílné právní názory na řešenou problematiku.

Co se týče druhé námitky stěžovatele, dle které měly být z výnosů stěžovatele vyloučeny ty, které odpovídaly neuznaným nákladům, i zde Nejvyšší správní soud souhlasí s argumenty krajského soudu. Podstatné je, že v daňovém řízení nebyly stěžovatelem deklarované výnosy správcem daně jakkoliv zpochybňovány, přičemž stěžovatel nebyl schopen konkretizovat, které výnosy a náklady spolu souvisí. Stěžovatel byl správcem daně vyzván, mj. výzvou ze dne 19. 2. 2010, č. j. 44311/10/077930303385, aby prokázal, jaké konkrétní výnosy byly dosaženy vynaložením nákladů, u nichž stěžovatel tvrdil jejich souvislost. Stěžovatel však na tuto výzvu reagoval pouze obecně, a to tak, že správce daně má doklady k dispozici (výtisky závěrek), aniž by blíže specifikoval, kterých výnosů se jím uplatněná námitka týká a nenavrhl ani nepředložil žádné další důkazní prostředky toto prokazující. Jinými slovy řečeno – stěžovatel, ani přes výzvu správce daně, nebyl schopen ke konkrétním výnosům přiřadit konkrétní náklady, jejichž prostřednictvím jich mělo být dosaženo. Krajský soud tedy správně naznal, že stěžovatel ani ohledně této skutečnosti neunesl důkazní břemeno. Obdobné případy byly ostatně již v minulosti řešeny i zdejším soudem, a to například v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„Správce daně (...) v rámci daňové kontroly vyvrátil tvrzení stěžovatele týkající se dodavatele jeho zboží a zpochybnil hodnověrnost částek uváděných za jeho nákup i samotný fakt, že tyto částky byly vůbec vyplaceny. Zároveň stěžovatele tížilo důkazní břemeno tyto vyvrácené či zpochybněné skutečnosti dokázat (§ 31 odst. 9 daňového řádu); i přes prokazatelnou součinnost správce daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu) se mu to však nepodařilo. Současně pak nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití daňových pomůcek. Za této situace lze tedy závěr žalovaného (aprobovaný krajským soudem) o daňové uznatelnosti příjmů za prodej posuzovaného zboží a neuznatelnosti výdajů za jeho pořízení, považovat za správný.“* Ohledně obecně tvrzeného rozporu postupu daňových orgánů (aprobovaného krajským soudem) s judikaturou Ústavního soudu, si není zdejší soud vědom žádného rozhodnutí, se kterým by shora popsaný procesní postup kolidoval. Posledně citované rozhodnutí zdejšího soudu bylo navíc podrobeno přezkumu ústavnosti, když ústavní stížnost proti němu směřující byla Ústavním soudem, jako zjevně

neopodstatněná, odmítnuta (viz usnesení ze dne 21. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1616/10, dostupné z http://nalus.usoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy tvrzení stěžovatele že skutkový stav, z něhož žalovaný při svém rozhodování vycházel, neměl oporu ve spisech, a z tohoto důvodu měl proto krajský soud jeho rozhodnutí zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.), nemohl akceptovat.

Na základě výše uvedeného, Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 9. listopadu 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu