

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **P. H.**, zastoupeného JUDr. René Kryštofem, advokátem se sídlem Luční 48, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1478/10-1102-709598, a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1479/10-1102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 30 Af 32/2010 – 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad ve Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně“) zahájil dne 1. 12. 2008 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Po projednání výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 9. 3. 2009 dodatečný platební výměr, kterým správce daně žalobci dodatečně stanovil daň za rok 2005 ve výši 55 968 Kč a za rok 2006 ve výši 131 104 Kč a penále 26 220 Kč.

[2] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal, Finanční ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) však odvolání zamítlo. Žalovaný zhodnotil výsledky důkazního řízení tak, že žalobce neprokázal výdaje údajně vynaložené na nákup různého materiálu (kanystrů, sudů, modemu, kartuší Canon a dodávku počítačové sestavy) od tvrzených

dodavatelů, neunesl tedy důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[3] Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl. Uvedl, že žalobce je povinen prokázat oprávněnost zahrnutí výdajů do základu daně. Dle názoru soudu předložil žalobce v rámci daňové kontroly v podstatě řádné daňové doklady z hlediska formálních náležitostí, ale neprokázal oprávněnost zahrnutí takto vyfakturovaných částek jako výdajů do základu daně ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento svůj závěr soud podpírá shrnutím obsahu správního spisu a hodnocením jednotlivých důkazů, které se víceméně shoduje s hodnocením provedeným žalovaným. Zdůraznil, že žalovaný provedením výslechu jednatelů deklarovaných společností prokázal, že k faktickému plnění (dodání deklarovaných komodit) nedošlo. Jednatelé jmenovaných společností shodně uvedli, že žalobce neznají, žádné zboží mu neprodali, žádné úhrady v hotovosti nepřevzali. Vypověděli, že uvedené společnosti na ně byly převedeny formálně, po dobu jejich jednatelství žádnou činnost společnosti nevykonávaly, žádné účetnictví tedy ani nevedli a ani žádné od předchozích jednatelů nepřevzali. Soud uzavřel, že bylo-li správcem daně vyvráceno, že zboží mohlo být pořízeno za deklarované výdaje od tvrzených dodavatelů, pak již bylo bezpředmětné se zabývat tím, jakým způsobem mohlo být se zbožím naloženo. Žalobce tedy neprokázal, že výdaje, deklarované dodavatelskými fakturami, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacích období r. 2005 a r. 2006. Naopak správce daně prokázal svědeckými výpověďmi jednatelů společností (LS-kovo s. r. o., ELEKTRO-PLAST s. r. o., F. M. H. spol. s r. o., BUSSMARK- OLIVER, spol. s r. o. a CONTESSA s. r. o.), že k pořízení zboží od žalobcem deklarovaných dodavatelských společností dojít nemohlo; žalobní námitky byly soudem shledány nedůvodné.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejprve obsáhle zrekapituloval průběh daňového i soudního řízení a zdůraznil, že správní orgán měl posuzovat veškeré navrhované důkazy, tyto vyhodnotit, popř. odmítnout, výtku však blíže nekonkretizoval. Uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé posouzení všech důkazů jako celku. Správce daně je však pouze vyjmenoval, aniž z tohoto výčtu je zřejmé jejich hodnocení v souvislostech. Stěžovatel vyhověl výzvě správce daně k předložení účetních dokladů, splnil tedy svoji důkazní povinnost a bylo na správci daně, aby převzal důkazní břemeno. Není-li některý z navrhovaných důkazů hodnocen či akceptován, musí být takový důvod zřejmý z odůvodnění rozhodnutí. S neprovedením hodnocení důkazů se nevypořádal žalovaný a rovněž soud jej posoudil nesprávně. Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením věci soudem (b. 14 rozsudku) neboť správcem daně nebyla prokázána praktická neexistence zakoupeného zboží (zakoupené a následně prodané kanystry uložení a používání kontejnerů apod.) Stěžovatel je přesvědčen, že v řízení uvedl zásadní a podstatné skutečnosti odůvodňující závěr, že ze strany správce daně došlo k zásadnímu pochybení, neboť výsledek rozhodnutí je v rozporu s písemnými doklady založenými ve

spise. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 21. 3. 2012 nejprve velmi obsáhle shrnul průběh daňového řízení, vedené daňové kontroly a obsah provedených důkazů. V podstatě zopakoval argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení ještě doplnil dokazování o výslechy svědků (jednatelů společností, od nichž měl stěžovatel výrobky odebírat; ze všech výpovědí vyplynulo, že k pořízení zboží tak, jak stěžovatel tvrdil, nedošlo. Výdaje, které se k tomuto zboží vázaly, proto správce neuznal za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Kasační námitku, že výsledek rozhodnutí je v rozporu s písemnými doklady založenými ve spise, vznesl stěžovatel až v kasační stížnosti a je proto nepřípustná; soud se jí proto nebude zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je v mnoha ohledech velmi obecná, navozující obecné úvahy o vedení dokazování a hodnocení důkazů jako celku, aniž by stěžovatel uvedl, které z důkazů správce daně či žalovaný nehodnotil. Proto i Nejvyšší správní soud se bude otázkou hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene zabývat v obecnější rovině.

[9] Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem,

opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* [...] *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*), část IV/e a)].

[10] Žalovaného netíží dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví (viz rozsudek NSS čj. 9 Afs 30/2008 - 86, cit. v bodě [9] shora, a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).

[11] Základem daně z příjmů je dle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění, rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Pro zjištění výše základu daně se u poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Dle § 24 odst. 1 cit. zákona se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 - 70).

[12] Daňová kontrola předmětných zdaňovacích období byla u stěžovatele zahájena dne 1. 12. 2008. Stěžovatel nejprve plnil svoji důkazní povinnost; podle § 7b zákona o daních z příjmů vedl daňovou evidenci, která měla zajišťovat zjištění základu daně z příjmů a obsahovat údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a údaje o majetku a závazcích. V průběhu daňové kontroly předložil správci daně faktury, jimiž prokazoval výdaje na pořízení zboží. Správce daně jej vyzval, aby prokázal, zda postupoval podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy aby prokázal vedení evidence pro zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků, o čemž měl provádět zápis a o případné rozdíly upravit základ daně podle § 24 a 25 cit. zákona.

[13] Na výzvu stěžovatel reagoval, k předloženým výdajovým fakturám uvedl, že nákup zboží probíhal na základě osobní návštěvy zástupce firmy či na základě inzerce dodavatele, byla vyžadována platba v hotovosti a veškeré dokumenty byly předloženy správci daně ke kontrole. Správci daně toto tvrzení nepostačovalo k prokázání, že by na fakturách deklarované výdaje byly uskutečněny. Protože v rámci odvolacího řízení odvolací orgán nařídil správci daně doplnit dokazování ohledně existence reálného uskutečnění nákupu na fakturách deklarovaných výrobků, bylo řízení doplněno o výpovědi následujících svědků – jednatelů společností, od nichž měl stěžovatel zboží pořizovat a jimž měl za zboží zaplatit a tento výdaj zahrnovat do základu daně.

[14] Vyslechnuti byli jednatelé společností LS-kovo s. r. o. – pan Aleš Boháček, který byl v předmětném zdaňovacím období též jednatelem společnosti F. M. H. spol. s r. o., BUSSMARK-OLIVER, spol. s r. o. a CONTESSA s. r. o., dále jednatel společnosti ELEKTRO-PLAST, s. r. o. pan Leoše Wiesner. Svědeckých výpovědí byl vždy účasten i stěžovatelův zástupce – JUDr. René Kryštof. Svědci shodně vypověděli, že v době jejich jednatelství společnosti žádnou činnost nevyvíjely, nevedly účetnictví, faktury ani jiné doklady nevystavovaly, s daňovým subjektem neobchodovaly, faktury, jimiž stěžovatel deklaroval svoje výdaje, nevystavily, hotovost za dodávku zboží tedy nepřevzaly.

[15] V rámci doplnění odvolacího řízení tedy bylo vyvráceno stěžovatelovo tvrzení o uskutečnění výdajů vůči deklarovaným dodavatelům. Naopak, správce daně prokázal, že stěžovatelem tvrzené pořízení zboží v daném čase, množství a ceně nemohlo být uskutečněno. Tyto skutečnosti plynou jednoznačně z výpovědi svědků. V takovém okamžiku tedy bylo opět na stěžovateli, aby se chopil důkazního břemene, které jej tížilo a snažil se svoje tvrzení prokázat jiným způsobem. To se mu ovšem nepodařilo. Domnívá-li se stěžovatel, že faktury, byť obsahující veškeré formální náležitosti, jsou za této situace dostatečným důkazem o uskutečněných výdajích (v tvrzené výši), pak se mýlí. Jak uvedeno shora v odkazech na judikaturu Nejvyššího správního soudu, nepostačuje pouhá existence formálního dokladu, ale je nutno prokázat i jeho reálný obsah. Prokazuje-li tedy např. daňový subjekt uskutečnění daňového výdaje daňovým dokladem (listinou), pak tento doklad je pouhým tvrzením o uskutečněné transakci; vyvrátil-li správce daně provedenými důkazy materiální obsah skutečností tvrzených v dokladu, pak je opět přeneseno důkazní břemeno na daňový subjekt (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků).

[16] Domníval-li se stěžovatel, že své tvrzení o uskutečněných výdajích prokázal inventurními soupisy za rozhodná zdaňovací období, jakož i prostřednictvím DPH, pak žalovaný i soud k tomu shodně uvedli, že deklarovaní dodavatelé nebyli plátci DPH, a proto u nich tato daň nemohla být kontrolována. S tímto logickým závěrem nelze než souhlasit.

[17] Z důvodů shora uvedených se proto Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného i soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto mu byla zcela v souladu se zákonem daňová povinnost předmětných zdaňovacích období doměřena. Žalovaný i soud popsali, proč a z jakých důkazů vycházeli a proč mají zato, že stěžovatel svoje tvrzení ohledně prokázání výdajů ve shodě s § 24 zákona o daních z příjmů, neprokázal.

[18] Pokud stěžovatel velmi obecně naznačuje, že se žalovaný i soud vychýlili ze zákonného rámce, jestliže nehodnotili veškeré důkazy jako celek, pak Nejvyšší správní soud ve správním spisu ani přezkoumávaném rozhodnutí tuto vadu neshledal. Měl-li stěžovatel na mysli nějaký konkrétní důkazní návrh, který v průběhu daňového řízení uplatnil a správce daně k němu bez odůvodnění nepřihlédl, měl takovou situaci soudu blíže popsat.

[19] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žalovaný hodnotil provedené důkazy správně, zcela v souladu s postupem uvedeným v § 31 zákona o správě daní a poplatků a vyvodil z nich patřičné závěry.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 14. června 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu