

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **T. K.**, zastoupeného JUDr. Hanou Klimovou, advokátkou se sídlem Šumavská 35, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2010, č. j. 8456/10-1102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 3. 2012, č. j. 30 Af 74/2010 - 66,

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 Zlíně (dále jen „správce daně“) zahájil dne 30. 3. 2009 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007; na základě jejího výsledku pak doměřil žalobci daň ve výši 1.061.216 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 212.243 Kč.

[2] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal, Finanční ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) však odvolání zamítlo. Žalovaný zhodnotil výsledky důkazního řízení tak, že žalobce neprokázal uplatňované výdaje, ani výši přiznaných

příjmů ke zdanění, 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 veškeré údaje, týkající se tvrzených daňových výdajů i příjmů.

[4] Z daňové evidence vedené žalobcem pro rok 2007 plyne, že si jako daňově uznatelné výdaje uplatňoval úhrady letenek, výdaje na služební cesty, nákup nafty, náklady na ubytování atd., které v evidenci nebyly doloženy dokladem vystaveným dodavatelem služby či materiálu. Rovněž evidované úhrady přijatých faktur nebyly doloženy doklady vystavenými příslušnými dodavateli. Na účty žalobce, zřízené u společnosti Reiffeisenbank a.s., byly připisovány platby, které nebyly jako příjem zahrnuty v daňové evidenci a nebyly ani součástí příjmů uvedených v daňovém přiznání roku 2007. Proto byl žalobce vyzván k prokázání konkrétních výdajů a rovněž charakteru zjištěných příjmů. Na výzvu (přes poučení v ní uvedené) žalobce nereagoval. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno a o tyto částky upravil základ daně a daň zmiňovaného zdaňovacího období. S hodnocením i závěry žalovaného se krajský soud zcela ztotožnil ; žalobní námitky byly soudem shledány nedůvodné.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] 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 zrekapituloval průběh daňového i soudního řízení a zdůraznil, že je sice pravdou, že byl správcem daně vyzván k prokázání a doložení konkrétních údajů pro zjištění správnosti daňové povinnosti, na tuto výzvu však zcela úmyslně nereagoval, neboť ještě před touto výzvou správci daně jasně sdělil, že nedisponuje kompletním účetnictvím za rok 2007, neboť mu bylo zabaveno policií v rámci zahájení trestního stíhání jeho osoby. Na této obraně setrval dosud, v řízení před krajským soudem doložil listinné důkazy, z nichž plyne, že mu bylo zabaveno účetnictví i za rok 2007 a ne, jak tvrdí krajský soud, za rok 2006.

[6] Stěžovatel je přesvědčen, že správní orgány i soud postupovaly příliš formalisticky, odmítly-li zohlednit výjimečnost stěžovatelova případu a postupovat v úzké součinnosti se stěžovatelem tak, aby byl naplněn účel daňového řízení, jímž není pouhé uspokojení fiskálního zájmu, ale měla by být šetřena i práva a též zájmy daňových subjektů.

[7] Stěžovateli je i krajským soudem vytýkáno, že nereagoval na výzvu správních orgánů k účasti na dokazování jeho daňové povinnosti; jeho účast na finančním úřadě však nemohla nic změnit, neboť neměl k dispozici kompletní účetnictví za rok 2007. I kdyby se byl tedy ke správci daně dostavil, nemohl označit všechny své důkazy, neboť mu byly veškeré doklady zabaveny již počátkem roku 2009. I z těchto důvodů má stěžovatel za to, že mu bylo odepřeno právo na spravedlivý proces, protože tuto situaci nezavinil. Závěrem upozornil, že v prakticky identické věci – rozsudku ze dne 12. 3. 2012, čj. 30 Af 75/2010-44, krajský soud rozhodl odlišně. Navrhl tedy, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 17. 7. 2012 nejprve výstižně shrnul průběh daňového řízení, vedené daňové kontroly a obsah provedených důkazů. V podstatě zopakoval argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů řízení.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[9] 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.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud úvodem stručně shrnuje judikaturu týkající se úpravy a 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)].

[12] Soud tak zdůrazňuje (byť ve zjednodušení) pro věc podstatný fakt, že 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 (11) shora, a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72). V této souvislosti soud pak připomíná, že podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů 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); naopak, hodlá-li správce daně konstatovat, že příjmy, vstupující do základu daně příslušného zdaňovacího období se odchylují od výše příjmů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, je na něm, aby tento rozdíl prokázal [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků].

[13] Daňová kontrola předmětného zdaňovacího období byla u stěžovatele zahájena dne 30. 3. 2009; žalobce se zahájení kontroly účastnil. Součástí protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, bylo i ujednání mezi správcem daně a žalobcem, že do dne 30. 4. 2009 předloží správci daně vytištěnou daňovou evidenci za rok 2007 a přehled bankovních účtů a výpisy z těchto účtů.

[14] Písemností ze dne 6. 4. 2009 zástupce žalobce oznámil správci daně, že žalobce nedisponuje žádnou účetní evidencí ani doklady z důvodů jejich zabavení Policií ČR a to v souvislosti s věcí vedenou tam pod čj. ORZL-3215/TČ-2008-80 a k písemnosti připojil protokol ze dne 21. 1. 2009 o provedení domovní prohlídky.

[15] Na toto oznámení reagoval správce daně výzvou ze dne 17. 7. 2009, čj. 162880/09/303935709164 adresovanou žalobci, nechť v souvislosti s již zahájenou daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob (též) za rok 2007 prokáže skutečnosti podrobně specifikované v b. 1-69 výzvy, výdaje konkretizované v b. 1-8 výzvy a dále obsah faktur uvedených pod b. 1-17. Podstatné pro souzenou věc je, že současně byl touto výzvou žalobce upozorněn, že správce daně má k dispozici jeho daňovou evidenci za patřičné zdaňovací období a že do ní smí nahlížet. (Tuto evidenci a další doklady si správce daně opatřil vyžádáním od Policie ČR pro účely vedeného daňového řízení). Na výzvu však žalobce nereagoval a ke správci daně se s vysvětlením požadovaných údajů nedostavil.

[16] Až dne 14. 9. 2009 se ke správci daně dostavil žalobcův zástupce za účelem převzetí některých listin; byly mu předloženy k nahlédnutí výpisy bankovních účtů, patřících žalobci (tyto si rovněž správce daně opatřil vyžádáním u příslušných finančních ústavů s odvoláním na § 34 zákona o správě daní a poplatků).

[17] S výsledkem daňové kontroly, jakož i se zprávou z daňové kontroly byl žalobcův zástupce seznámen na ústním jednání dne 10. 11. 2009; zástupce nepodal žádný návrh na doplnění dokazování a nevznesl ani žádné námitky či vyjádření k výsledku kontroly. Na základě tohoto postupu pak správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2007.

[18] V souzené věci (jak plyne z rekapitulovaného popisu jednotlivých úkonů probíhajících při správě daně) není sporu o tom, že v době, kdy byla zahájena daňová kontrola skutečně žalobce nedisponoval svými účetními podklady, na základě nichž sestavoval daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007. Avšak poté, co žalobce tuto skutečnost správci daně sdělil, byla jím veškerá dokumentace, týkající se příslušného zdaňovacího období od Policie vyžádána a také byla Policií správci daně předložena k dispozici. Znamená to, že v době, kdy již správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání uskutečnění konkrétních výdajových a příjmových „případů", měl tyto doklady k dispozici, tuto skutečnost rovněž ve výzvě výslovně žalobci sdělil a umožnil mu tak reálně se k předmětným nesrovnalostem vyjádřit a rovněž tato vyjádření s účetními záznamy konfrontovat. Rezignoval-li žalobce na své právo být přítomen svému procesu a být tak v aktivní součinnosti se správcem daně, nemůže pak takový svůj postoj podsunovat k tíži správním orgánům. Nejvyšší správní soud jistě souhlasí se žalobcem, že má právo na součinnost se správcem daně a tedy i na spravedlivý proces, avšak neposkytl-li správci daně součinnost a nevysvětlil ve výzvě vznesené rozpory a pochybnosti, pak správci daně nezbylo, než postupovat samostatně v řízení a naplnit tak cíl daňového řízení jasně normovaný v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy postupovat „*...v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.*" Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu této povinnosti správní orgány dostály.

[19] 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 základu daně a daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2007 neprokázal.

[20] Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožnil s kasační námitkou odlišného posouzení téže situace krajským soudem v rozsudku ze dne 12. 3. 2012, čj. 30 Af 75/2010-44; předně se v této věci jednalo o daň z příjmů fyzických osob za rok 2006, ale podstatnou argumentací soudu byla objektivní nemožnost správce daně provést dokazování. Ta byla zapříčiněna tím, že některé účetní doklady z roku 2006 byly zajištěny PČR a žalobce na tuto skutečnost v průběhu řízení upozorňoval. Krajský soud zdůraznil, že je sice na žalobci, aby prokázal svá tvrzení, avšak požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. V posuzovaném případě k tomu však nedošlo. Je zřejmé, že žalobce nemohl využít všech důkazních prostředků za zdaňovací období roku 2006, neboť byly v držení PČR. Dle názoru krajského soudu měla být dána žalobci příležitost, aby mohl svá tvrzení ohledně zdaňovacího období roku 2006 dokázat, a to i za použití

důkazních prostředků, které byly zajištěny PČR. Naopak v nyní posuzovaném případě již správce daně předmětnými doklady disponoval, tuto skutečnost žalobci sdělil a umožnil mu do těchto dokladů nahlížet a tedy při vysvětlování rozporů i vycházet. Jedná se tedy o situaci diametrálně zcela odlišnou; soud proto námitku odlišného posouzení shodné věci krajským soudem zamítl jako nedůvodnou.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] 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.).

[22] 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 1. srpna 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu