

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Lesy Chalupa s.r.o.,** se sídlem Olší nad Oslavou 8, Velké Meziříčí, zast. JUDr. Pavlínou Urbancovou, advokátkou se sídlem Křenová 409/52, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2017, č. j. 41888/17/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 91/2017 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2017, č. j. 41888/17/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 7. 2016, č. j. 1292025/16/2913-00551-706130, č. j. 1292569/16/2913-00551-706130 a č. j. 1292587/16/2913-00551-706130, kterými byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013 a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob. Současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 19. 12. 2019,

č. j. 29 Af 91/2017 - 49 (dále jen „napadený rozsudek“). Krajský soud nepřisvědčil namítané nepřezkoumatelnosti, která měla spočívat v tom, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá úvaha, jak žalovaný hodnotil zainteresovanost a vlastní zájmy vyslýchaných osob. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí, svědecké výpovědi byly hodnoceny jako neprůkazné a neosvědčující tvrzení žalobkyně. Za této situace nemohlo zjištění, že jeden ze svědků zatajoval své příjmy a jiný je trestně stíhaný a žalobkyni dluží peníze, nijak ovlivnit závěry správce daně o hodnocení svědeckých výpovědí jako neprůkazných a neosvědčujících tvrzení žalobkyně. Absence hodnocení zatajování příjmů svědka, resp. trestního stíhání svědka, tak nezpůsobují nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že důvodem neuznání oprávněnosti zahrnutí nákupu dřevní hmoty od vybraných dodavatelů do daňově účinných nákladů bylo výhradně neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. V jejím zájmu bylo, aby si zajistila takové důkazy, kterými bude schopna prokázat uskutečnění předmětných plnění v souladu s daňovými doklady; bylo přitom jen na ní, jaké konkrétní důkazní prostředky k prokázání určitých skutečností navrhne. V daném případě žalobkyně navrhla provedení svědeckých výpovědí, tyto však neosvědčily, že došlo k uskutečnění plnění deklarovaných na daňových dokladech.

[4] Krajský soud zdůraznil, že k přenesení důkazního břemene v daňovém řízení postačuje důvodné zpochybnění tvrzení daňového subjektu, nikoliv nutnost prokázat opak jejich tvrzení. Ten je poté povinen prokázat, že věci se seběhly tak, jak uváděl ve svých tvrzeních. K tomu nepostačí nepřímé důkazy, které navíc netvoří uzavřenou a logickou soustavu, jak požaduje judikatura.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnila důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka namítá, že krajskému soudu stačila k hodnocení konkrétních pochybností vágní domněnka správního orgánu nepodložená žádnými důkazy, které by vyvracely účetnictvím a povinnými evidencemi prokázaná tvrzení stěžovatelky. Dle stěžovatelky předložením důkazního standardu formou řádně vedeného účetnictví splnila svoji důkazní povinnost ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Krajskému soudu stačilo konstatování jakékoliv nepodložené indicie a pochybnosti žalovaného, které „zatemní obraz“ o jejím hospodaření, přitom po žalovaném nepožadoval stejně přísné nároky na míru důkazu, jaké požadoval po stěžovatelce.

[7] Dále namítá, že jestli měl žalovaný pochybnosti o nakoupené dřevní hmotě a vyloučil náklady na její pořízení, měl na druhou stranu vyloučit příjmy z prodeje této dřevní hmoty. To se však nestalo.

[8] Dle stěžovatelky ze zprávy o kontrole ani jiného dokumentu, jenž by byl obsahem daňového spisu, není zřejmé, jakými důkazy se správní orgán zabýval, jak posoudil každý

důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a jak přihlížel k tomu, co při správě daní vyšlo najevo. Jak správce daně hodnotil například účetnictví předložené v rámci daňové kontroly, nelze ve správním spisu ani v předmětné zprávě o daňové kontrole dohledat. Může se jednat o záměrné konání správce daně nebo o opomenutý důkaz. Takzvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle§ 132 o. s. ř. (podle zásady volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnuti, ale současně též jeho protiústavnost (nález Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, nález ze dne 18. 4. 2001, sp. zn. I. ÚS 549/2000).

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti podrobně zabýval otázkou přechodu důkazního břemeno a skutečnostmi, které byly pro správní orgány rozhodující pro přechod důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku. Odkázal především na zprávu o daňové kontrole stěžovatelky a napadené rozhodnutí.

[10] K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu, že správní orgány a krajský soud nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, žalovaný uvedl, že krajský soud uvedenou námitku stěžovatelky neshledal důvodnou, když jak ze zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak byly důkazy hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a žalovaným bylo rovněž podrobně zdůvodněno, jaké důkazy správní orgány považovaly za neprůkazné a z jakých důvodů. Bezúspěšnost zcela obecné námitky týkající se nedostatečného soudního přezkumu postupu správního orgánu při zjišťování skutkového stavu bez upřesnění konkrétních pochybení jak soudu, tak správního orgánu byla vyslovena již v množství rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 18. 1. 2006, č. j. 1 Azs 112/2004 - 61.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu soudu soudem „nalézacím“ a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek (§ 73 a násl. s. ř. s.). Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016 - 79 z 1. 3. 2017, bod 21). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Krajský soud dostatečně a srozumitelně vysvětlil, proč je přesvědčen, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně sporných plnění a proč považuje hodnocení důkazů ze strany žalovaného za správné. Ostatně v tomto závěru krajského soudu se také promítlo hodnocení jednotlivých důkazů, ať již samostatně nebo odkazem na rozhodnutí žalovaného.

[14] Pro posouzení věci je rozhodné, zda stěžovatelka splnila podmínky pro uplatnění nákladů na nákup dřevní hmoty od vybraných dodavatelů jako daňově účinných nákladů kontrolovaných zdaňovacích období v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila.

[15] Podle § 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 a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.

[16] Problematiku přenosu důkazního břemene ve svých rozhodnutích velmi podrobně rozebírali již žalovaný a krajský soud. Není proto účelné podrobně popisovat dotčenou právní úpravu a judikaturu. Jen pro přehlednost postačí uvést, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, mohou být postačujícím důkazem, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Nejde však o důkaz absolutní; jeho vypovídací hodnota, věrohodnost a důkazní síla závisejí na konkrétních okolnostech. To platí zejména za situace, předestře-li správce daně zdůvodněné pochybnosti o plnění v rozsahu, který tvrdí daňový subjekt.

[17] Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje důvodnost svých pochybností o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. 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 vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 č. 130/1996 Sb.)].

[18] Prvotní pochybnosti vyjádřil správce daně v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, která proběhla u stěžovatele za zdaňovací období 2011 až 2013, a v následných výzvách k prokázání v nich uvedených skutečnostech. Pochybnosti spočívaly zejména ve skutečnostech, že platby s určitými subjekty probíhaly v hotovosti, předmět plnění nebyl jednoznačně specifikován, někteří dodavatelé jsou nekontaktní, existují rozpory mezi přiznáními DPH na straně dodavatele a stěžovatelky týkajícími se dodávek dřevní hmoty, záznamy o provozu vozidel nekorespondovaly s fakturovanými dodávkami dřevní hmoty.

[19] Nejvyšší správní soud má proto za nesporné, stejně jako orgány finanční správy a krajský soud, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti a úplnosti

daňového tvrzení stěžovatelky, na kterou následně přešlo důkazní břemeno. Stěžovatelka proto musela dalšími tvrzeními vyvrátit pochybnosti správce daně.

[20] Následně provedl správce daně a žalovaný další důkazy, kterými chtěla stěžovatelka vyvrátit pochybnosti o správnosti jeho daňového tvrzení. Jednalo se zejména o výpovědi svědků. Žádný z těchto důkazů ovšem nevyvrátil pochybnosti správce daně o správnosti daňového tvrzení. Správce daně prověřil formou dožádání dodávky dřevní hmoty od 31 dodavatelů, v případě těchto dodavatelů byly dodávky dřevní hmoty prokázány a náklady za nákup dřevní hmoty byly osvědčeny jako daňově účinné náklady kontrolovaných zdaňovacích období. Pouze v případě dodavatelských společností uvedených dle kontrolního zjištění ve Zprávě o daňové kontrole a vyplývajících z bodu 3 napadeného rozhodnutí nebyly pochybnosti správce daně ohledně faktické dodávky dřevní hmoty odstraněny. Ani svědecké výpovědi provedené na základě požadavku stěžovatelky k odstranění pochybností, ke kterým správce daně zcela oprávněně dospěl, když podrobil kontrole dodavatelské faktury v návaznosti na předložené záznamy o provozu vozidel, nevedly. Z jejich výpovědí krom toho, že byly obecné, nekonkrétní a neurčité, vyplynuly zásadní rozpory.

[21] Krajský soud tedy uzavřel, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, jelikož jí navrhované důkazy byly pro zjištění rozhodného skutkového stavu bez významu. Jednotlivé důkazy hodnotil krajský soud komplexně a uvedl, že netvoří uzavřenou a logickou soustavu, která by podporovala tvrzení stěžovatelky, jak požaduje judikatura. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z výše uvedených důvodů se nebude podrobně zabývat jednotlivými skutkovými tvrzeními stěžovatelky.

[22] Jelikož stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání nákupu dřevní hmoty od dodavatelů uvedených v bodě 3 napadeného rozhodnutí v deklarovaném rozsahu a ceně, nebylo možné jí uznat dotčené výdaje jako daňové účinné dle § 24 zákona o daních z příjmů. V nyní souzeném případě nebylo sporné pouze to, zda plnění poskytli stěžovatelce vybraní dodavatelé, ale také rozsah a cena tvrzeného plnění. Zpochybněné výdaje tedy orgány daňové správy nemohly uznat jako daňově účinné, jak správně uzavřel krajský soud.

[23] Vyloučil-li správce daně neprokázané výdaje, postupoval zcela v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů a také v souladu s judikaturou, jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně naplnění první podmínky pro užití zmíněného ustanovení, tedy neprokázala, zda byl výdaj skutečně vynaložen.

[24] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný hodnotil předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Jak ze zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí, je zřejmé, jak byly předložené důkazy hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a podrobně bylo zdůvodněno, jaké důkazy správní orgány považovaly za neprůkazné a z jakých důvodů. Stěžovatelka dále obecně zmínila doktrínu opomenutých důkazů. Nejvyšší správní soud si je dobře vědom smyslu této doktríny, nicméně z obecně a vágně formulované argumentace stěžovatelky není jasné, o jakých důkazních návrzích

stěžovatelky správní orgány nerozhodly nebo je neprovedly. Stěžovatelka totiž uvedenou doktrínu vztahuje na dle jejího názoru, který byl výše vyvrácen, chybějící výčet důkazů, který vedl správce daně k pochybnostem o existenci daňově účinných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmu, nikoliv na jí navrhované nebo předložené důkazy.

[25] Námitka, že v případě pochybností o nakoupené dřevní hmotě a následném vyloučení nákladů na její pořízení mělo na druhou stranu dojít k vyloučení příjmů z prodeje této dřevní hmoty, je nepřípustná, neboť ji stěžovatelka uplatnila až v řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4, 2. alt. s. ř. s.); v žalobě uvedený argument vůbec nezmiňuje, a to ani nepřímo či v souvislosti s jinými argumenty. V žalobě se stěžovatelka soustředila toliko na otázky spojené s nesením důkazního břemene a dokazováním.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 26. ledna 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu