



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci stěžovatelky **M. B.**, zastoupené JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Lannova 63, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 4. 2003, č. j. 10 Ca 25/2003 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 4. 2003, č. j. 10 Ca 25/2003 - 46 byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 11. 2002, č. j. 3679/110/2002, č. j. 3680/110/2002, č. j. 3681/110/2002, č. j. 3682/110/2002, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 až 2000. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že daňový základ za jednotlivá zdaňovací období, jakož i daň, byly stanoveny dokazováním a správce daně měl k dispozici účetní podklady prokazující, že dodavatel E-S. s. r. o. neexistuje. Stěžovatelka byla členkou sdružení a společnicí v.o.s.,

kteře obchodovaly s firmou E-S. s.r.o. Z podkladů předložených v průběhu daňové kontroly vyplynulo, že zůstává u ničím nepodloženého tvrzení o tom, že sdružení přijalo zboží právě v takové ceně, která je zahrnuta v účetnictví. Na tom by nic nezměnil ani výsledek dalších členů sdružení označených v žalobě, kteří měli zboží přejímat a hotově platit. Jeden ze společníků byl vyslechnut a nebyl schopen blíže konkretizovat okolnosti související s realizací obchodních vztahů s E-S. s.r.o. Neprůkaznost účetnictví o výši výdajů na nákup materiálu od E-S. s.r.o. je tak v souladu s vyjádřením společníka J. Ř., který nedovedl blíže konkretizovat uskutečňování nákupu zboží, ač k němu docházelo i několikrát měsíčně, nevzpomněl si, jakými vozidly E-S. s.r.o. zboží dodával, neměl na dodavatele žádný kontakt, objednávky činil vždy při dodávkách zboží a platil hotově. Přitom daňová kontrola byla zahájena s odstupem několika měsíců poté, co se uskutečnily poslední nákupy. Na základě shromážděných důkazních prostředků bylo možno učinit skutkové zjištění o tom, že výdaje představující úhradu zboží nakoupeného od non subjektu, a především jeho výše, v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období není prokázána. Tvrdí-li stěžovatelka, že konkrétní zboží skutečně nakoupila, pak neprokázala, kdo byl dodavatelem tohoto zboží a kolik na takový nákup vynaložila, což je pro uznatelnost výdaje významné. Jestliže ustanovení § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“) poplatníkovi zcela jednoznačně přikazuje výši nákladů prokázat, pak správce daně nemá žádný prostor pro úvahu o tom, že zboží mohlo být přijato, přičemž není známo od koho a kolik za něj bylo zapláceno.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka nezpochybnila svou povinnost poplatníka prokázat výši vynaložených výdajů, ale namítala, že v celém předchozím řízení, včetně řízení před krajským soudem, jí nebyla dána možnost provedení důkazů ve věci. Za celou dobu trvání daňové kontroly nebyla správcem daně vyzvána k podání jakéhokoliv vysvětlení, nebyly jí sděleny jakékoliv pochybnosti o vedení účetnictví či nesprávnosti daňových či účetních dokladů. Podle přesvědčení stěžovatelky je tento postup v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zejména se základními zásadami ve smyslu § 2 a dokazováním ve smyslu § 31 citovaného zákona. Správce daně zjistil neexistenci subjektu E-S. s.r.o. a z tohoto důvodu byla stěžovatelka postižena odpovídající sankcí, když jí nebyl uznán odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Tato skutečnost je dána specifickou úpravou obsaženou v citovaném zákoně, kterou však nelze aplikovat na úpravu stanovenou zákonem o dani z příjmů. S tím, že správce daně vyloučil výdaje na nákup zboží od E-S. s.r.o. z výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byla stěžovatelka seznámena až při projednání zprávy o provedené kontrole. Správce daně tak nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelkou, přestože mu to ukládá zákon o správě daní a poplatků v § 2 odst. 2, § 31 odst. 2, 4, 9 a § 43 odst. 1 a 2. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu jak po věcné, tak i po právní stránce, neboť je zpochybňována koupě zboží, a to jak uzavření kupních smluv, tak i zaplácení kupní ceny. O tom, že kupní smlouvy byly uzavřeny, zboží předáno a zapláceno, je možné provést důkazy, mimo jiné i výslechem svědků, které navrhovala. Soud tento důkaz neprovedl, čímž došlo k procesním vadám. Navrhovaní svědkové byli osobně přítomni dodávkám zboží, jehož pořizovací cena byla vyloučena z výdajů. Soud se nevypořádal ani se skutečností namítanou stěžovatelkou týkající se právního zhodnocení situace, za které došlo k uzavření předmětných smluv o koupi zboží. V této souvislosti poukázala zejména na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se také nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí finančního ředitelství, které se nezabývalo všemi odvolacími důvody. Uvedené skutečnosti považuje stěžovatelka za vady řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.,

za nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu písm. a) citovaného ustanovení, přičemž uvedené procesní vady jsou i důvodem této stížnosti ve smyslu písm. d) citovaného ustanovení. Proto navrhla zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo námitky stěžovatelky za nedůvodné, protože správce daně v průběhu daňové kontroly shromažďoval důkazní prostředky, projednal se stěžovatelkou zprávu o kontrole a stěžovatelka měla dostatek příležitostí k vyjádření svého názoru na věc prakticky až do vydání rozhodnutí o odvolání. Správce daně zajistil dostatek důkazních prostředků a nepovažoval tedy za nutné vyzývat stěžovatelku k dalším vyjádřením. K námitce porušení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství uvedlo, že neexistují-li dodavatelé uvedení na dokladech, pak tyto doklady nemohou osvědčovat, že daňový subjekt vynaložil výdaj na nich deklarovaný. Doklad vydaný neexistujícím subjektem neprokazuje, že byl učiněn konkrétní právní úkon. Neexistuje-li jeden účastník závazkového právního vztahu, nemůže tento závazek, tedy kupní smlouva, vzniknout a na tom nemůže změnit nic ani okolnost, že průběh nákupu, skladování a následného prodeje je dokumentován v evidenci, jak tvrdí stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, a správce daně proto vyloučil výdaje jako nedaňové. Stěžovatelka měla dostatek prostoru a zákonných možností v daňovém řízení doplňovat řízení o další důkazní prostředky a to, že je nevyužila, nelze přičítat k tíži správce daně ani finančního ředitelství. Podle názoru finančního ředitelství nebylo porušeno žádné z ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jak namítala stěžovatelka v kasační stížnosti, neboť důkazní řízení, stejně jako předcházející řízení, je zákonné a rozhodnutí věcně správné. Proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Pokud stěžovatelka namítala nesprávnost závěru krajského soudu o uzavření kupních smluv a zaplacení kupní ceny, podle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud na základě provedeného dokazování zcela oprávněně neakceptuje tvrzení stěžovatelky, že kupní smlouvy byly uzavírány s firmou E-S. s.r.o. a že tomuto subjektu byla placena také kupní cena za zboží. Mají-li účetní doklady náležitosti podle předpisů o účetnictví, ale bylo-li prokázáno, což ani stěžovatelka nepochybuje, že právnická osoba E-S. s.r.o., tj. dodavatel zboží, za které měla být kupní cena, kterou stěžovatelka uplatnila jako výdaj, neexistoval, vyplývá z toho, že zde nebyl subjekt způsobilý účetní doklad vydat. Proto doklady vydané neexistujícím prodávajícím nelze považovat za účetní doklady podle ustanovení § 11 zák. č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jimiž by byly doloženy skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, konkrétně koupě zboží. V důsledku toho doklady, na nichž je jako dodavatel označena neexistující právnická osoba, neosvědčují, že došlo k výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro posouzení výše daňové povinnosti je právně irelevantní dokazování, zda došlo k uzavření kupní smlouvy ve smyslu obchodněprávním, ale rozhodující je, zda se prokáže, že byl uskutečněn výdaj za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmu prokázaný účetními doklady. Jestliže však stěžovatelka výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmu neprokázala účetními doklady, protože doklady vystavené neexistující právnickou osobou za takové nelze považovat, pak ani částka v nich

uvedená nemůže být z daňového hlediska uznána jako výdaj za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmu. Pokud byl skutečným dodavatelem zboží jiný subjekt než ten, který je uveden na dokladech, není možné tuto skutečnost při stanovení základu daně a daně zohlednit, neboť samotná fyzická existence zboží nevypovídá nic o tom, od koho bylo toto zboží získáno a jaké byly na straně stěžovatelky s tímto spojeny výdaje, popř. jaká byla jejich výše. Existenci a výši výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byla přitom ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů povinna prokazovat stěžovatelka, která důkazní břemeno ve vztahu k předmětným výdajům neunesla. Důkazem, že úhrada za nakoupené zboží byla výdajem ve smyslu citovaného ustanovení nahrazujícím účetní doklad nemůže být výslech svědka, a proto by bylo nadbytečné tento důkaz v řízení, ať už daňovém, nebo soudním, provádět.

Krajskému soudu nelze důvodně vytýkat, že právně nezhodnotil situaci, za které došlo k uzavření předmětných smluv o koupi zboží ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když stěžovatelka v žalobě pouze konstatovala porušení tohoto ustanovení, aniž by je jakkoliv zdůvodnila. Krajský soud proto nemohl s ohledem na ustanovení § 75 odst. 2 ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v tomto rozsahu napadené správní rozhodnutí přezkoumat. V této souvislosti je třeba také jednak zdůraznit, že aplikace tohoto ustanovení nepřichází v daném případě v úvahu, když nebyla prokázána existence právního úkonu, tj. koupě zboží od stěžovatelkou deklarovaného dodavatele, a jednak, že stěžovatelka ani v kasační stížnosti netvrdí, jaký úkon měl být kupními smlouvami simulován.

Nedůvodná je rovněž námitka, že se krajský soud nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí finančního ředitelství, které se nezabývalo všemi odvolacími důvody, neboť na tuto námitku reagoval krajský soud na str. 7 odůvodnění napadeného rozsudku..

Za vady řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. označila stěžovatelka porušení § 2 odst. 2, § 31 odst. 2, 4, 9 a § 43 odst. 1 a zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelkou,

Tvrzení stěžovatelky o porušení citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodné, když stěžovatelka v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které byly vydány na základě výsledků kontrolních zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly, namítala, že se pracovníci správce daně nikterak nezaobírali jejími ústně předkládanými návrhy, které konkretizovala, a dále poukazovala na to, že ústně navrhovala vést dokazování prostřednictvím místních šetření, úředních záznamů, protokolů o ústním jednání, svědků a osob předzvědných a případného dožádání a delegace, přičemž účelem takového postupu mělo být ověření tvrzení stěžovatelky, že materiál skutečně nakoupila a poté jej dále prodala. Proto je tvrzení stěžovatelky, že za celou dobu trvání daňové kontroly nebyla správcem daně vyzvána k podání jakéhokoliv vysvětlení, nebyly jí sděleny jakékoliv pochybnosti o vedení účetnictví či nesprávnosti daňových či účetních dokladů a že s vyloučením výdaje na nákup zboží od E-S.s.r.o. z výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byla seznámena až při projednání zprávy o provedené kontrole nutno označit za účelové a tedy nedůvodné.

Vzhledem k závěrům, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl, nelze dovést ani opodstatněnost kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když tento důvod stěžovatelka opírá o procesní vady uvedené k § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovatelce, která neměla ve věci úspěch, nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství s tímto řízením žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 27. 8. 2004

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu