



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **J. K.**, zastoupeného Mgr. Danou Růžickovou, advokátkou se sídlem v Táboře, Smetanova 662, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 136/2005 – 33,

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 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 136/2005 – 33, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 6. 2005, č. j. 8732/110/2004, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 18. 8. 2004, č. j. 101463/04/110918/4674, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 215 076 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel vznesl v žalobě námitky proti postupu finančního ředitelství, které neuznalo výdaj (náklad) za dodávku dřeva vyfakturovaný firmou K. S., s. r. o. s odůvodněním, že daňový doklad nemá náležitosti podle ust. § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jestliže v daném případě bylo prokázáno, že firma K. S., s. r. o. je zcela nekontaktní, nikde nesídlí, vykazuje daň 0 Kč, pak nemohl nastat obchodní vztah deklarovaný neúplnými účetními

doklady (fakturami, které neobsahují náležitosti předepsané zákonem o účetnictví pro účetní doklad). Ani na základě výzvy nebyly nedostatky na původních dokladech odstraněny a doplněny, byly nahrazeny novými fakturami, které byly antidatovány, a proto takto vadným daňovým dokladem nelze prokazovat výdaj. Z podkladů proto plyne, že zůstává u ničím nepodloženého tvrzení stěžovatele, že dřevo od firmy K. S., s. r. o. zakoupil, neboť neexistuje řádný doklad o zakoupení a nebyla prokázána obchodní činnost dodavatele. Na tom by nic nezměnil ani výsledek jednání této firmy J. P., který měl zboží prodávat a v hotovosti přijmout úhradu za ně. Na výzvu k předložení skladové evidence stěžovatel reagoval sdělením, že výdaje spojené s nákupem dřeva od této firmy jsou prokázány jím pořízeným soupisem nákupu a prodeje dřeva za rok 2001 a 2002, který vypracoval následně po obdržení výzvy. Správce jej proto správně vyhodnotil jako důkaz, kterým rovněž nebyla osvědčena skutečná realizace nákupu dřeva, neboť jde o důkaz pořízený dodatečně a řádný daňový doklad o nákupu předložen nebyl. Důkazní návrh stěžovatele ohledně provedení výpočtu obchodní přírážky a srovnání ceny s jiným subjektem se stejným předmětem podnikání označil krajský soud za zcela irelevantní v případě, kdy s ohledem na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo předmětem dokazování uskutečnění dodávek zboží od firmy K. S., s. r. o. a jeho úhrada. Zjišťováním obchodní přírážky se správce daně zabývá v případě, je-li daň doměřována podle pomůcek, což v daném případě nebylo. Krajský soud proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s § 24 zákona o daních z příjmů, neboť z důkazů v daňovém řízení zajištěných neplyne, že by byl obchod ohledně nákupu dřeva realizován.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel poukazuje především na to, že od samého počátku, tedy ve všech stádiích řízení, namítá chybný postup správce daně při dokazování. Podle názoru stěžovatele správce daně, a následně i finanční ředitelství, bezdůvodně neprovedl jím navržené důkazy, toto jejich neprovedení nikterak nezdůvodnil a jednotlivé provedené důkazy vytrhoval z ostatních souvislostí a vazeb. Správce daně se vůbec nezabýval předloženou evidencí prodeje a nákupů, neporovnal, zda např. souhlasí vystavené či přijaté faktury s údaji uvedenými v této evidenci. Dřevo není nakupováno na sklad, a proto také stěžovatel nevedl a nevede skladovou evidenci. Ta by totiž vykazovala nulový zůstatek. Pokud správce daně požadoval předložení jím zpochybňovaných faktur doplněných dodavatelem zboží o údaje, které v dokladech chybí a jsou u jednotlivých faktur vymezeny odkazem na příslušný odstavec a písmeno § 12 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), taková formulace ve výzvě jednoznačně neukládala stěžovateli doklady doplnit, jak měl na mysli správce daně, tzn. do stávajících dokladů něco vpisovat. Zřejmě to tak nepochopil ani dodavatel zboží, který doklady doplnil, avšak vystavením nových faktur. To, co stěžovatel od dodavatele zboží dostal, předložil správci daně. Stěžovatel nemůže nést odpovědnost za to, jaké doklady vystaví, resp. jakým způsobem třetí subjekt své doklady opraví. Jako další důkaz k prokázání nákupů dřeva podle sporných faktur stěžovatel navrhl provedení výpočtu výše marže, neboť podle jeho názoru i výše marže svědčí o tom, že nákupy dřeva ze sporných faktur byly použity k podnikání stěžovatele. Tento důkaz správce daně rovněž odmítl. Podle názoru stěžovatele správce daně a následně i finanční ředitelství v řízení bezdůvodně neprovedly všechny jím navržené důkazy, jejich neprovedení nezdůvodnily a zkrátily ho tak na jeho právech. Závěry správce daně nejsou podloženy dostatečnými skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, odporují základním zásadám logického myšlení a uvažování. Jednotlivé důkazy byly vytrhovány z ostatních souvislostí a vazeb a nebyla respektována vůle stěžovatele a dodavatele zboží obchody uzavřít a byla dána přednost formálně právnímu významu před významem obsahovým. S ohledem na výše uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu jako nezákonný zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stejné námitky obsahovalo jak odvolání, tak žaloba a odkázalo na ně, protože v napadeném rozhodnutí i stanovisku k žalobě se s nimi vypořádalo. Dále poukázalo na to, že výzvou ze dne 16. 10. 2003 správce daně především požadoval prokázat, že deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel k původním neúplným fakturám předložil faktury nové s příjmovými pokladními doklady. Nově vystavené doklady o zaplacení předložil i k fakturám, ke kterým již tyto doklady byly vystaveny a předloženy správci daně dříve. I v případě, že doklad trpí nějakým formálním nedostatkem, jedná se o doklad jedinečný a opravovat jej je nutné tak, aby jeho důkazní váha nebyla porušena. Opravu dokladu lze provést i vystavením dokladu nového, ovšem za podmínky, že z něj bude zřejmá vazba na doklad původní a bude zřejmé, že se nejedná o původní doklad vázaný k jinému účetnímu případu. Ze stěžovatelem nově předložených daňových dokladů vazba na původní doklady zřejmá není. Za této situace předložením těchto dokladů stěžovatel neodstranil pochybnosti o uskutečnění a zaplacení dodávek dřeva a správce daně je jako důkazy prokazující vynaložení daňových výdajů neosvědčil. Přitom vzal v úvahu i ostatní zjištěné skutečnosti, to je, že v době předložení nových dokladů byla firma K. S., s. r. o. dlouhodobě nekontaktní a její jednatel se k jednání na finanční úřad ani po opakovaném předvolání nedostavil. Finanční ředitelství popřelo, že by správce daně bez dalšího zdůvodnění odmítl stěžovatelem předloženou evidenci prodeje a nákupů. Důvody, pro které správce daně tuto evidenci neosvědčil jako důkaz byly projednány se zástupkyní stěžovatele při ústním jednání dne 8. 4. 2004 a dále je správce daně uvedl ve zprávě o kontrole a v rozhodnutí o odvolání na str. 8 a 9. Protože správce daně stanovil daň z příjmů stěžovatele dokazováním, nesrovnával kontrolní zjištění u stěžovatele s poznatky z průběhu zdaňování jiných obdobných daňových subjektů. Takové zjištění by pro vyměření daně stěžovateli nebylo použitelné. Na základě uvedeného finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s posouzením právní otázky, zda předloženými důkazy prokázal, že deklarované výdaje, zaúčtované na základě předmětných dokladů, byly skutečně vynaloženy ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů k dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakýkoliv výdaj (náklad), který byl daňovým subjektem uhrazen z jeho příjmů, nýbrž pouze ten, který splní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Tento zákon v ust. § 24 stanoví, které výdaje se odečtou pro zjištění základu daně, a to ve výši prokázané poplatníkem nebo stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Zákon o daních z příjmů ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tak zatěžuje důkazním břemenem ohledně prokázání daňově uznatelných nákladů daňový subjekt. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno, které je ve smyslu citovaného ustanovení na stěžovateli, nelze volně přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt

neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který uplatňuje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím uvedené výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal. Tvrzení stěžovatele, že se správce daně odmítl zabývat bez dalšího zdůvodnění předloženým důkazem evidencí prodeje a nákupů, neodpovídá skutečnosti, protože finanční ředitelství na str. 8 svého rozhodnutí odůvodnilo, proč tuto evidenci neshledalo jako důkaz skutečné realizace nákupu dřeva od dodavatele K. S., s. r. o. Povinností stěžovatele bylo prokázat faktické uskutečnění konkrétních nákupů dřeva od tohoto dodavatele a předmětným důkazem, tj. evidencí nákupů a prodeje v roce 2001 zpracovanou stěžovatelem až ex post v roce 2003 v průběhu daňové kontroly, toto prokázáno nebylo.

Pokud se jedná o námitku týkající se doplnění faktur s odkazem na ust. § 12 zákona o DPH, považuje v této souvislosti Nejvyšší správní soud za dostačující poukázat na to, že požadavek správce daně na doplnění konkrétně označených faktur vystavených dodavatelem K. S., s. r. o. obsažený ve výzvě ze dne 16. 10. 2003 se vztahoval k uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a nikoliv daně z příjmů fyzických osob. Proto je tato námitka v dané věci zcela bezpředmětná.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že není důvodná ani námitka stěžovatele, že správce daně měl porovnat marži ostatních subjektů se stejným předmětem podnikání, protože ani takovým porovnáním by totiž rozhodně nebylo možno prokázat uskutečnění sporných nákupů dřeva. Proto správce daně zcela důvodně odmítl tento důkaz provést, protože neměl žádnou souvislost s nákupy dřeva od firmy K. S., s. r. o.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

