



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **J. K.**, zastoupeného Mgr. Danou Růžickovou, advokátkou se sídlem v Táboře, Husovo nám. 570, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 137/2005 – 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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „správní orgán“) ze dne 15. 6. 2005, č. j. 8732/110/2004, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (dále též „správce daně“) ze dne 18. 8. 2004, č. j. 101463/04/110918/4674, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 308 795 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále ve vadách řízení spočívajících v tom, že skutková podstata,

z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Stěžovatel se domnívá, že správce daně a následně i správní orgán v daňovém řízení bezdůvodně neprovedly jím navržené důkazy, toto jejich neprovedení nikterak nezdůvodnily a jednotlivé provedené důkazy vytrhovaly z ostatních souvislostí a vazeb. Důsledkem shora uvedeného potom byla skutečnost, že jej zkrátily na jeho právech. Stěžovatel dále namítá, že závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu a následné závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů, odporují základním zásadám logického myšlení a uvažování. Podle názoru stěžovatele shora uvedené subjekty nerespektovaly vůli jeho a dodavatele zboží obchody uzavřít a daly tak přednost formálně právnímu významu před významem obsahovým. Proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 10. 4. 2006. Ve vztahu ke stěžovatelově námitce týkající se chybného postupu správce daně při dokazování v daňovém řízení odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své stanovisko k žalobě, kde se s ní dostatečně vypořádal, neboť tuto námitku obsahovalo jak odvolání, tak i žaloba. Pokud se jedná o ostatní tvrzení stěžovatele uvedená v kasační stížnosti, správní orgán s nimi nesouhlasí a je přesvědčen, že se nezakládají na pravdě. Správní orgán dále uvádí, že doklady (přijaté faktury za dodávku dřeva vystavené společností K. S., s.r.o., se sídlem ve Š. u B., které stěžovatel předložil při daňové kontrole a jimiž hodlal prokazovat, že deklarované výdaje, zaúčtované na základě předmětných dokladů, byly skutečně vynaloženy ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rozhodovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), k dosažení, zajištění a udržení příjmů, nepochybně neměly náležitosti daňového dokladu ve smyslu ust. § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Proto za této situace začal správce daně nejprve zjišťovat, pomocí institutu dožádání, u jiného správce daně (Finanční úřad Ostrava II) informace o dodavateli zboží. Dožádaný správce daně sdělil, že jmenovaná společnost je dlouhodobě nekontaktní, jediný jednatel (pan P.) na zaslané písemnosti nereaguje a na jednání ke správci daně se nedostavuje. Stejně sdělení pak vyjádřil i Finanční úřad Brno – venkov, místně příslušný po změně sídla společnosti. Ten navíc uvedl, že vyměřil této společnosti za předmětná zdaňovací období daň, kterou si tento subjekt uvedl v přiznání a která naprosto neodpovídala údajům na stěžovatelem předložených fakturách. S ohledem na výše uvedené vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda dodávky zboží, uvedeného na neúplných daňových dokladech, byly skutečně realizovány a zda zaúčtované výdaje vztahující se k uvedeným dokladům jsou uplatněny oprávněně v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. A proto vyzval stěžovatele výzvou ze dne 16. 10. 2003, č. j. 114750/03/110933/3958, k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Ve výzvě přesně specifikoval své pochybnosti i požadavky, jaké doklady požaduje předložit a které skutečnosti požaduje prokázat, přičemž nechal zcela na stěžovateli, jaké další důkazy zvolí či předloží. Stěžovatel sice předložil nově vyhotovené účetní doklady již se všemi náležitostmi, avšak rekonstruované doklady nemohou samy o sobě prokázat, že výdaj byl skutečně vynaložen a že k plnění došlo. I v případě formálních nedostatků dokladu se jedná o doklad jedinečný a právě tato jedinečnost má důkazní váhu, neboť popisuje skutečnosti, v důsledku kterých byl doklad vystaven. Opravu dokladu sice provést lze, ale tak, aby důkazní váha, spočívající v jeho jedinečnosti, nebyla porušena. Ve vztahu k evidenci nákupu a prodeje, posléze předloženou stěžovatelem, správní orgán uvedl, že ji nemohl správce daně považovat za důkaz skutečné realizace nákupu dřeva od společnosti K. S., s.r.o. Důvody nepřijetí tohoto důkazního prostředku jsou uvedeny ve zprávě z kontroly a byly podrobně projednány se stěžovatelovou zástupkyní (z tohoto jednání

je ve správním spise protokol), uvedeny jsou podrobně i na straně 8 a 9 napadeného rozhodnutí, není tedy pravdou, že tuto evidenci správce daně odmítl bez dalšího zdůvodnění. Marži u jiných dodavatelů nezjišťoval správce daně proto, že na posouzení uskutečnění předmětného obchodu nemohly mít vliv poznatky o hospodaření jiných subjektů. A protože jiný důkazní prostředek k prokázání výše uvedených skutečností stěžovatel nepředložil, usoudil správce daně za této situace, že předložením těchto dokladů stěžovatel neodstranil pochybnosti o uskutečnění a zaplacení dodávek dřeva a jako důkazy prokazující vynaložení daňových výdajů je neosvědčil. S ohledem na výše uvedené proto správní orgán navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle ust. § 31 odst. 4 citovaného zákona jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona 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.

Podle ust. § 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s posouzením právní otázky, zda-li předloženými daňovými doklady a ostatními důkazními prostředky 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 příjmů. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Českých Budějovicích.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že ve všech fázích řízení namítal chybný postup správce daně při dokazování v průběhu daňového řízení. K tomu dále dodává, že jako podnikatel v oblasti obchodování se dřevem realizoval nákupy dřeva vždy od jiného dodavatele, zatímco prodeje dřeva uskutečňoval na základě předem sjednaných dohod. Podle tvrzení stěžovatele měl správce daně v rámci prováděné daňové kontroly pochybnosti o dodání zboží od jediného dodavatele, společnosti K. S., s.r.o. Z důvodu nedostatku formálních náležitostí dokladů a vzhledem k hodnotě fakturovaného zboží jej proto správce daně vyzval k odstranění pochybností. Za tímto účelem mu tedy doložil celou řadu důkazních prostředků, mimo jiné i čestné prohlášení dodavatele sporné dodávky a evidenci nákupů a prodejů dřeva v kontrolovaných obdobích. Navrhl dále správci daně výslech svědka, a to jednatele společnosti K. S., s.r.o., pana P., jakož i obdobných podnikatelských subjektů. Za zásadní považuje stěžovatel evidenci nákupů a prodejů dřeva (v časovém sledu, v nakoupeném množství, dle druhu dřeva a v cenách za jednotku), kterou správci daně předložil. Tento důkaz však byl dle jeho názoru bez dalšího odmítnut, neboť se jednalo o evidenci sepsanou až na základě požadavku správce daně. Stěžovatel se však domnívá, že tento závěr je nesprávný, neboť takovou evidenci byl nucen si vést, protože dřevo nenakupuje na sklad, ale má sjednány odběratele, kterým dodává podle jejich potřeb. To znamená, že má nejprve odběratele a až následně shání dodavatele. Podle stěžovatele se správce daně touto evidencí vůbec nezabýval, neporovnával ani, zda např. souhlasí vystavené či přijaté faktury s údaji v této evidenci a podobně, a odmítl navržený důkaz bez dalšího zdůvodnění. K tomu stěžovatel uvádí, že je skutečností, že sice nevedl skladovou evidenci, ale dřevo nenakupoval nikdy na sklad, proto takovou evidenci neměl, ta by vykazovala nulový zůstatek. Jako podpůrnou však vede již zmíněnou evidenci nákupů a prodejů. Následně požadoval správce daně předložení jím zpochybňovaných daňových dokladů doplněných dodavatelem zboží o chybějící údaje. Stěžovatel si tento požadavek vyložil tak, že má zajistit doklady nové, jeho dodavatel je tedy vyhotovil a stěžovatel je předložil správci daně, ten ale takový důkaz odmítl. Stěžovatel je však přesvědčen, že nemůže nést odpovědnost za to, jaké doklady vystaví třetí osoba. Jako další důkaz k prokázání použití nákupů dřeva k podnikání dle sporných faktur navrhl správci daně provedení výpočtu výše marže, neboť ta se v průběhu jeho podnikání téměř neměnila. Daný důkaz však správce daně rovněž odmítl. Navrhl dále provedení zjištění skutečností ohledně způsobu obchodování se dřevem a výše marže u jiného subjektu se stejným předmětem podnikání. Také tento důkaz správce daně odmítl s tím, že by stejně neosvědčoval uskutečnění nákupů od zpochybňovaného dodavatele. Protože správce daně i správní orgán ukrátily stěžovatele na jeho právech tím, že bezdůvodně neprovedly všechny navrhované důkazy, jejich neprovedení nikterak nezdůvodnily, právní úkony neposuzovaly podle skutečného obsahu, ale podle formálních náležitostí, navrhl stěžovatel, aby pro tyto vady v postupu správního orgánu a správce daně a v této souvislosti pro nesprávně posouzenou právní otázku správnosti dokazování krajským soudem Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k dané problematice se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sb. NSS), z níž vyplývá, že základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění

a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunesse důkazní břemeno, které jej stihá, 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 poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal. Aby tedy prokázal příslušným dokladem, který musí splňovat zákonná kritéria na jeho obsah a náležitosti, musí být rovněž řádně zaúčtován a musí být vystaven stanoveným subjektem, uskutečnění dodávek zboží od příslušné obchodní společnosti a jeho úhradu. Vzhledem k tomu, že okolnosti předvídané ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu nastaly i v tomto případě, neboť stěžovatel neprokázal realizaci předmětného obchodu, zdůrazňuje Nejvyšší správní soud názor krajského soudu, že správce daně i správní orgán postupovaly v souladu se zákonem, když za uvedené důkazní situace hodnotily důkazní prostředky tak, že neprokazují tvrzení stěžovatele a ten tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě potvrzují tento závěr skutečnosti zjištěné v předcházejících řízeních. Z nich vyplývá, že primárním důkazem k prokázání nároku na snížení daňového základu o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou doklady, jež splňují zmíněná zákonná kritéria. Není-li jich, pak je jistě možné tento nárok prokazovat postupem podle § 31 zákona o správě daní a poplatků, přičemž jako důkazních prostředků může být užito všech prostředků, jimiž lze ověřit rozhodné skutečnosti. Protože v dané věci byla v průběhu daňové kontroly správcem daně zpochybněna otázka faktické, skutečné realizace předmětného obchodu, neboť stěžovatel při této kontrole předložil doklady, v nichž chyběly některé podstatné náležitosti, vyzval jej správce daně k jejich doplnění tak, aby již veškeré náležitosti splňovaly a poučil ho, jakým způsobem má takové doplnění provést. Stěžovatel ale poté předložil doklady zcela nové, další, které sice již ony „formální“ náležitosti splňovaly, nesplňovaly však podstatnou vlastnost takového dokladu, totiž jeho originalitu. Správce daně nemohl takové doklady přijmout jako doklady splňující náležitosti § 11 odst. 1 zákona o účetnictví a prokazující tak stěžovatelův nárok, nabídl mu proto alternativní řešení. Již ve výzvě ze dne 16. 10. 2003, č. j. 114750/03/110933/3958, vydané v rámci daňové kontroly požadoval správce daně po stěžovateli prokázání faktického uskutečnění předmětného obchodu (zde dodávek dřevní hmoty), tedy uvedení, jakým způsobem byla doprava dřeva od společnosti K. S., s.r.o., zajištěna, kdo za tuto společnost se žalobcem sjednával kontrakty, kdo zajišťoval nakládku a vykládku dřeva, odkud a kam bylo dřevo dopravováno, kdo přebíral a předával jednotlivé platby v hotovosti apod. Poučil jej současně, že existenci uskutečněných plnění může prokazovat jakýmkoliv jiným, dalším důkazem či jeho návrhem. Na tuto výzvu reagovala stěžovatelova zástupkyně, Mgr. Růžicková, která uvedla, že stěžovatel s uvedenou obchodní společností spolupracoval dlouhodobě, vždy však jednal pouze s jejím jednatelem, panem P. Manipulaci se dřevem zajišťovala tato společnost, finanční prostředky byly předávány stěžovatelem přímo panu P. Z celého správního spisu není zřejmé, že by stěžovatel uvedl relevantní návrh na výslech svědka, který by mohl některou z těchto tvrzených aktivit potvrdit. Navrhl sice výslech pana P., ten však byl nekontaktní a přes opakované výzvy se ke správci daně nikdy nedostavil. Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že existenci sporné transakce prokázal čestným prohlášením pana P., které bylo notářem ověřené. Zmíněné čestné prohlášení správce daně správně neosvědčil jako důkaz listinou o provedeném obchodě, a to právě pro absenci důkazních souvislostí. Nemůže obstát ani tvrzení, že tato listina opatřená doložkou notáře z ní činí veřejnou listinu a je tedy důkazem o tom, co je v ní uvedeno. V daném případě by v této souvislosti obstál pouze závěr, že ono

prohlášení učinil před notářem právě pan P., neboť notářská doložka se vztahuje toliko k osvědčení totožnosti osoby, která prohlášení činila. Nevztahuje se však již na osvědčení existence reálného průběhu předmětného obchodu ze strany pana P., a proto na základě takové listiny nemohl být uznán stěžovatelův nárok na snížení daňového základu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že není na místě ani tvrzení, že správce daně měl porovnat marži ostatních subjektů, podnikajících v této komoditě, protože ani takovým porovnáním by totiž rozhodně nebylo možno prokázat uskutečnění sporné transakce. To samé platí o stěžovatelem posléze předložené evidenci nákupu a prodeje dřeva. Evidenci jednak vyhotovil až později a samotná evidence, aniž by byla vázána na existenci originálních dokladů, svědčících o průběhu obchodu, nemůže jako důkaz o faktickém dodání dřevní hmoty obstát. V dalším Nejvyšší správní soud v této stížní námitce odkazuje na výstižné odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se zcela ztotožňuje.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost jako důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznosl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu