



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **HARRYCAR s. r. o.**, se sídlem 9. května 616, Litomyšlské předměstí, Vysoké Mýto, zastoupena JUDr. Ladislavem Hostýnkem, advokátem se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2007, č. j. 31 Ca 115/2006 – 24,

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 :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 11. 2007, č. j. 31 Ca 115/2006 – 24 zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 3. 2006, č. j. 5784/120/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále též „správce daně“) ze dne 9. 6. 2005, č. j. 29529/05/274970/1053, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 7. 5. do 31. 12. 2001 ve výši 153 140 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění (skutečné poskytnutí) jí deklarovaných služeb firmou COMPANY DRINKS, spol. s r. o. (dále jen „dodavatel“) podle smlouvy o dílo uzavřené ze dne 9. 3. 2001. Stěžovatelka byla řádně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, tj. že služby vyúčtované podle faktur vystavených dodavatelem se reálně uskutečnily. Předloženým důkazům - čestnému prohlášení a výpovědi svědka Romana Pešla - však nemohl být přisouzen relevantní význam. Stěžovatelka totiž k podpoře svých tvrzení nedoložila žádný konkrétní důkaz, ani nijak nespecifikovala, jaká vozidla byla polepena reklamou, na jakých místech a jak konkrétně tato reklama vypadala. Tuto okolnost neosvětlila ani výpověď jednatele Pavla Harnacha, který uvedl, že na nich byly „údaje o firmě a nějaká reklama“. Obdobně nebylo ani prokázáno tvrzení o účasti dodavatele při třídění a nakládání pneumatik ve Švýcarsku a údržbě a opravách vozidel. Z těchto důvodů byla

posouzena jako nedůvodná žalobní námitka, že správní orgány chybně vyhodnotily provedené důkazy. Naopak jejich vyhodnocení bylo shledáno správným a souladným s ustanovením § 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatelka tedy neprokázala, že jí byla služba poskytnuta tak, jak deklarovala a že uplatněný výdaj s ní spojený skutečně vynaložila za účelem vyjádřeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/ 1992 Sb., ve znění účinném v roce 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tuto rozhodnou okolnost neprokazují faktury, smlouva o dílo a upomínky o zaplacení smluvní pokuty. Nemohla proto obstát ani žalobní námitka, že důkazním břemenem byly v předmětné věci zatíženy správní orgány (§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků). Jestliže stěžovatelka v daňovém řízení jí tvrzené skutečnosti neprokázala, nelze s odkazem na citované ustanovení dovozovat, že to byl správce daně, který měl povinnost prokazovat rozhodné skutečnosti.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozsahu důkazního břemene ve vztahu k výši výdajů, kterou byla povinna prokázat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Této své povinnosti ve skutečnosti dostala, neboť předložila originál smlouvy o dílo, upomínku o zaplacení smluvní pokuty ze dne 24. 6. 2002 a další upomínku o zaplacení smluvní pokuty bez uvedení data. Předložila tedy listinné důkazy, že zde existoval právní vztah mezi ní a dodavatelem. Předložila také čestné prohlášení jednatele dodavatele Romana Pešla, z něhož vyplývá, že práce, které byly vyfakturovány, byly také řádně provedeny a že faktury byly též v souladu s právními předpisy zaúčtovány. Tento jednatel dodavatele byl rovněž vyslechnut jako svědek, a uvedl, že práce byly provedeny firmou AXIA plus, s. r. o. a přes dodavatele byly pouze přeúčtovány. Jelikož stěžovatelce nebylo známo, že by ve skutečnosti práce prováděla jiná firma, učinila veškeré možné důkazní návrhy, které bylo možno provést. To bylo významné za situace, kdy se jednalo o služby, jejichž uskutečnění není možné objektivně prokázat. Krajský soud nadto k její tíži hodnotil i nevěrohodnost svědka Romana Pešla. Rovněž jí není známo, zda dodavatel podával daňová přiznání či nikoliv. Odpovědnost za takové jednání však nese dodavatel a nikoliv ona. Krajský soud proto nesprávně a v její neprospěch hodnotil důkazy, když dospěl k závěru, že neunesla důkazní břemeno, které na ni v daňovém řízení vázlo. Tak tomu ale nebylo, neboť předložila listinné důkazy a navrhla výslech svědka Romana Pešla. Se zřetelem k těmto skutečnostem má tudíž za to, že naopak své důkazní břemeno neunesly správní orgány, neboť neprokázaly, že jí deklarované služby nebyly provedeny. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu i s jeho odůvodněním. Po věcné stránce pak odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání a navrhlo, aby podaná kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

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 uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze spisového materiálu vyplývá, že na základě výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2001 popsaného ve zprávě o daňové kontrole správce daně stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 153 140 Kč platebním výměrem ze dne 9. 6. 2005, č. j. 29529/05/274970/1053. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly neprokázala oprávněnost uplatněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v celkové výši 493 500 Kč. Jednalo se o náklady za vozidla, služby v zahraničí - třídění a nakládání pneumatik, opravy a údržby vozů, které byly deklarovány

následujícími doklady: č. 144 ze dne 18. 11. 2001 na částku 168 000 Kč, č. 155 ze dne 28. 12. 2001, na částku 42 500 Kč, č. 156 ze dne 28. 12. 2001 na částku 84 000 Kč, přijatou fakturou č. 43 dne 15. 12. 2001 na částku 152 000 Kč a přijatou fakturou č. 44 ze dne 28. 12. 2001 na částku 47 000 Kč (náklad za uskutečněnou opravu). K výzvě správce daně ze dne 21. 10. 2004, č. j. 42685/04/274930/8131, k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů, stěžovatelka předložila smlouvu o dílo uzavřenou s dodavatelem dne 9. 3. 2001 na poskytované služby v oblasti zajištění provozu autodopravy a čestné prohlášení Romana Pešla, a faktury č. 144, 155, 156, 43, 44 včetně výdajových pokladních dokladů. Správci daně byly při ústním jednání dne 1. 4. 2004 předloženy upomínky o zaplacení smluvní pokuty. Správce daně po provedeném důkazním řízení neshledal, že by stěžovatelka prokázala oprávněnost uvedených nákladů, které si zaúčtovala jako daňově uznatelné. S tímto právním závěrem se ztotožnilo i finanční ředitelství, které rozhodovalo o podaném odvolání stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodným stížní bod, v němž stěžovatelka brojí proti nesprávně posouzenému rozsahu důkazního břemene krajským soudem.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů 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.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

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. Oproti tomu podle ustanovení § 31 odst. 8 písm.c) téhož zákona platí, že správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale daňový subjekt má prioritně povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Dokazování je v zákoně o správě daní a poplatků upraveno v ustanovení § 2 odst. 3 a dále pak specifikováno v ustanovení § 31. Ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 je správce daně povinen hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle ustanovení § 31 odst. 4 citovaného zákona se jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Správce daně je povinen své závěry o jednotlivých provedených důkazech náležitě odůvodnit.

Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků stanovuje rozsah skutečností, jež prokazuje správce daně. Důkazní břemeno proto leží primárně na daňovém subjektu. Teprve pokud tento splní svou zákonnou nebo v souladu s ním uloženou důkazní povinnost, je aktivována důkazní povinnost správního orgánu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm.c) citovaného zákona. Uvedené rozložení důkazní povinnosti nelze zaměňovat se zákonným

oprávněním správce daně (včetně odvolacího správního orgánu) autoritativně předložené důkazní prostředky v důkazním řízení hodnotit a přikládat jim různou důkazní sílu. Ve smyslu výše uvedených zásad je pak správce daně povinen postupovat vždy, kdy v daňovém řízení provádí dokazování. Každý v daňovém řízení předložený důkazní prostředek je totiž povinen podrobit hodnocení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Své závěry o tom, zda a proč předmětný důkazní prostředek osvědčil za důkaz či nikoli, je správní orgán povinen odůvodnit. V opačném případě zatíží své řízení vadou, která může mít vliv na zákonitost jeho rozhodnutí, případně toto rozhodnutí bude stíženo nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Otázkou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud již zabýval, např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 (viz. www.nssoud.cz), v němž vyslovil právní názor, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“. Dále v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 (viz. www.nssoud.cz) vyjádřil právní názor, že „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“. V rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, pak vyplývá, že základní podmínkou daňové uznatelnosti 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 totiž nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Ponechat stranou nelze ani právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 (viz. www.nssoud.cz). Tento právní názor se sice věcně týkal daně z přidané hodnoty, vymezuje však i rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“ Vzniknou-li tedy správci daně pochyby o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo.

Uvedená právní otázka nezůstala ani bez povšimnutí rozhodovací praxe Ústavního soudu, který např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (viz. www.nalus.ussoud.cz) vyslovil právní názor, že „úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně,

kteřý je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

V projednávané věci stěžovatelka v žalobě namítala, že nikoliv ona, ale správní orgány neunesly důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c), odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když neprokázaly, že stěžovatelkou deklarované služby nebyly provedeny.

Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na skutečnost, že správce daně vyslovil své pochybnosti o tvrzení stěžovatelky, a proto jí uložil výzvou ze dne 21. 10. 2004 povinnost, aby prokázala svá tvrzení stran oprávněnosti uplatněných nákladů. Jelikož stěžovatelka toto neučinila, krajský soud s poukazem na uvedenou judikaturu vyslovil názor, že pokud stěžovatelka neprokázala v daňovém řízení svá tvrzení, neznamená to, s poukazem na ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, že to byl správce daně, kdo měl prokazovat tyto rozhodné skutečnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal, i s ohledem na předchozí judikatorní závěry v této otázce, že by krajský soud v předmětné věci nesprávně vyložil ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Byla to totiž právě stěžovatelka, která měla, ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, povinnost prokázat správci daně svá tvrzení o uskutečnění služeb podle faktur č. 144, č. 155, č. 156, č. 43 a o nákladu za uskutečněnou opravu podle faktury č. 44. Stěžovatelka však této povinnosti nedostála, protože jí předložené listinné důkazy samy o sobě neprokazují faktické uskutečnění tvrzených služeb (tedy dynamický děj), resp., že se tyto služby byly skutečně realizovány tak, jak je v nich uvedeno. Ani výpověď svědka Romana Pešla (statutárního zástupce dodavatele v roce 2001) navrženého stěžovatelkou neprokázala, že by k uskutečnění deklarovaných služeb skutečně došlo. Svědecká výpověď byla totiž rozporná s tvrzením statutárního zástupce stěžovatelky ze dne 3. 3. 2004. Tento svědek nebyl schopen popsat, kde konkrétně mělo dojít k nakládce a vykládce zboží, jak proběhla, jakož i kdo se jí konkrétně zúčastnil. Ohledně reklamního polepu, oprav a údržby vozidel pak uvedl, že je ani neprováděl. Je proto opodstatněný závěr krajského soudu, že svědecká výpověď Romana Pešla byla nevěrohodná a neprokázala faktické uskutečnění stěžovatelkou tvrzených plnění ze strany dodavatele. Proto je závěr krajského soudu, že byla nedůvodná námitka o porušení ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správními orgány, v souladu se zákonem. Nad rámec uplatněných stížných námitek Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem i finančním ředitelstvím, konstatuje, že k objasnění faktického uskutečnění prací a služeb, jež měly být stěžovatelce poskytnuty dodavatelem, nepřispěl ani stěžovatelkou navržený důkaz svědeckou výpovědí M. J. Tento svědek se totiž mimo jiné vyslovil tak, že nebyl zaměstnán ani stěžovatelkou, ani dodavatelem, že tyto právnické osoby nezná a nemá ani ponětí, kdo tyto společnosti zastupoval.

Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud nesprávně a v neprospěch stěžovatelky hodnotil důkazy. Je tomu tak proto, že v této věci krajský soud neprováděl dokazování, nýbrž pouze posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství. Dokazování je totiž ve správním soudnictví zásadně prováděno na návrh a při jednání (srov. § 77 s. ř. s.), které však v této věci nebylo nařízeno a konáno. Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší, stejně jako krajskému soudu, nahrazovat vůli stěžovatelky a vyhledávat nezákonnosti v postupu správních orgánů. Pokud se tedy stěžovatelka domnívala, že správní řízení bylo založeno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, měla možnost již v odvolacím řízení navrhnout další důkazy, resp. požadovat doplnění skutkových zjištění. Takový návrh neučinila

a obdobně nečinná zůstala i v řízení před krajským soudem, který je právě podle ustanovení § 77 s. ř. s. oprávněn provádět dokazování.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

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 stěžovatelka v řízení úspěch neměla 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 24. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu