



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **J. G.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 6. 2006, č. j. 3193/06/FŘ 110-0107, č. j. 3194/06/FŘ 110-0107 a č. j. 3195/06/FŘ 110-0107, o daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 9. 2008, č. j. 29 Ca 266/2006 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 7. 2005, č. j. 48273/05/311921/7467, č. j. 48287/05/311921/7467 a č. j. 48290/05/311921/7467, vyměřil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou žalobci dodatečně daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000, 2001 a 2002 ve výši 140 094 Kč, 304 468 Kč a 51 500 Kč. Žalobce podle něj neprokázal, že dodavatelským fakturám od pana B. Z., které měl zahrnuty ve svém účetnictví, odpovídala skutečná dodávka řeziva, palet a paletových přířezů; výdaje na toto zboží mu proto nemohly být uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Žalobcova odvolání proti těmto výměrům zamítl žalovaný třemi rozhodnutími ze dne 2. 6. 2006.

Žaloby, které žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného, Krajský soud v Brně spojil ke společnému projednání a zamítl je rozsudkem ze dne 9. 9. 2008, přičemž žalovanému ve všech jeho závěrech přisvědčil. Žalobce sice předložil faktury a pokladní doklady vystavené panem Z., nepodařilo se mu však vyvrátit pochybnosti, které správce daně pojal na základě svědecké výpovědi pana Z. Ten uvedl, že faktury byly vystaveny pouze formálně a že jim neodpovídalo skutečné dodání zboží a platby; ostatně žalobce byl pro pana Z. v minulosti vždy jen dodavatelem palet, nikoli odběratelem jeho zboží. Žalobce k prokázání svých tvrzení předložil příjemky na sklad a skladovou evidenci; ty však nebyly uspořádány chronologicky a neměly dostatečnou vypovídací hodnotu. Správce daně navíc nepochybně, že žalobce kupoval, skladoval a prodával řezivo a palety: žádal jen od žalobce důkaz o tom, že mu toto zboží dodal v konkrétních případech právě pan Z. Takový důkaz žalobce nepřinesl. Podle krajského soudu dále správce daně neporušil § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“): přihlédl totiž k žalobcovu účetnictví i k záznamům o tržbách a skladovém hospodářství, ty ovšem nebyly s to doložit žalobcova tvrzení. Žalovaný pak důvodně neshledal v rozhodnutí vydaném v I. stupni žádné vady; proto svým postupem neporušil ani § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu.

Žalobce v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku namítl nesprávné posouzení právní otázky a vady správního řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Zopakoval, že žalobce předložil správcí daně faktury vystavené a podepsané panem Z., jakož i doklady o zaplacení za dodané zboží, které pan Z. podepsal. Tvrdí-li pak pan Z., že zboží nedodal a že na vydané faktury vystavil storno faktury, jsou tato tvrzení v rozporu s jím vydanými doklady. Správce daně měl proto s ohledem na § 2 odst. 6 a § 31 odst. 2 daňového řádu dát podnět místně příslušnému Finančnímu úřadu v Boskovicích k zahájení daňového řízení s panem Z.; v tomto řízení by měl pan Z. prokázat, že jeho tvrzení jakožto svědka jsou pravdivá. Žalobce při obchodním styku s panem Z. nic nezanedbal: odběratelé si totiž – je-li jim dodavatel osobně znám – nepořizují žádné důkazní prostředky o tom, že listinné doklady vydal opravdu ten, kdo je na nich uveden. Jiné by to bylo, kdyby odběratel dodavatele osobně neznal; ani v jednom z těchto případů by však odběratel neodpovídal za to, že dodavatel nezařadil vystavené faktury a úhrady za dodávky zboží do svého účetnictví, a tržby za prodané zboží nezdanil. Žalobce splnil svou důkazní povinnost předložením účetnictví; pak se důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) přesunulo na správce daně. Správce daně ovšem nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených dokladů, jak to žádá citované ustanovení; k tomu by bylo nejprve nutné v řízení s panem Z. odstranit rozpor mezi jeho výpovědí a jím vydanými listinami.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na tom, že žalobce sice předložil formálně správné doklady, neprokával však, zda sporné dodávky zboží pocházejí od pana Z. (který to sám popřel), nebo od jiných osob. Žalovaný dodal, že správce daně zjistil i další skutečnosti ohledně obchodních případů žalobce s panem Z., o kterých žalobce neúčtoval a které byly do žalobcových příjmů zahrnuty až po provedené daňové kontrole; i to bral při posuzování projednávané věci do úvahy.

Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobce jednak nesouhlasí s hmotněprávními závěry krajského soudu, který shodně s finančními orgány uzavřel, že žalobce neprokázal sporné výdaje, a nemůže si tedy o ně snížit základ daně; jednak namítá, že finanční orgán nerespektovaly princip přenášení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud však nepovažuje za důvodnou žádnou z těchto námitek.

Podle § 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. Zákon tedy vyžaduje dva předpoklady pro to, aby částky vynaložené daňovým subjektem mohly být uznány jako daňový výdaj ve smyslu citovaného ustanovení. Prvním předpokladem je to, že obchodní případ skutečně proběhl – tj. že daňový subjekt obdržel zboží či služby od svého dodavatele, kterému za ně také zaplatil; druhým pak to, že tato platba byla výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Prokazování prvního z obou předpokladů se zpravidla děje předložením účetních a daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích běžně vystavovány; samotná existence těchto dokladů, byť i jsou formálně bezvadné, však k prokázání tvrzeného výdaje nestačí, jsou-li jimi dokládáné skutečnosti zpochybněny jiným důkazním prostředkem – typicky svědeckou výpovědí.

V žalobcově věci vznikly správci daně pochybnosti, zda předložené doklady zachycují skutečně proběhlé obchodní případy: údajný žalobcův dodavatel pan B. Z. totiž popřel, že by žalobci prodal zboží, jehož se faktury týkaly, a že by za zboží od něj přijal platby. Existenci dokladů vysvětlil tak, že od něj žalobce žádal vystavení nákladových faktur; výkladové pokladní doklady pak nejsou podepsány jeho rukou. Správce daně nato vyzval žalobce, aby doložil, že dané zboží od pana Z. skutečně koupil a zaplatil mu za ně; zejména se zajímal o podrobnosti dopravy zboží. Žalobce k dopravě nic bližšího nesdělil – pouze tolik, že zboží bylo dodáno do jeho (jediné) provozovny; dále předložil skladovou evidenci, která by obecně vzato mohla prokazovat přijetí konkrétní dodávky zboží v souvislosti s vystavením faktury, pokud by záznam o čase dodání, kvalitě a množství zboží přirozeně navazoval na údaje na faktuře a byl by případně doplněn i o listinné podklady od osoby, která zboží přepravila. Žalobcová skladová evidence však tyto požadavky nespĺňovala. Jednak údaje o přijatém zboží specifikovaly pouze typ zboží („*řezivo*“, „*kulatina*“), ale nikoli jeho množství; jednak záznamy v evidenci nebyly uspořádány v souvislé časové řadě (jako tomu bývá u faktur, k nimž by se pak údaje v evidenci daly snadno přiřadit), ani podle jiného kritéria. Z evidence tak nebylo vůbec zřejmé, od jakého dodavatele a v jakém množství přijal žalobce zboží na sklad, natož aby evidence prokazovala, že převzal konkrétní objem zboží od pana Z. v návaznosti na vydaný daňový doklad.

Žalobce se v kasační stížnosti upíná k oněm formálním dokladům, které jsou zpravidla vydávány při dodávání a převzetí zboží, tedy k faktuře a k dokladu o hotovostní platbě, jako k důkazům proběhlé transakce; nelze však než zopakovat, že pro uznání výdaje musí být naplněn nejen formální aspekt věci, ale daňový subjekt musí též být schopen popsat a doložit skutkové okolnosti daného obchodního případu. To se žalobci nepodařilo.

Žalobcová tvrzení o rozporu mezi tvrzeními pana Z. a jeho účetnictvím pak nejsou zcela pravdivá, protože pan Z. předložil storno faktury (o jejichž existenci se zmínil při výpovědi před Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou) v řízení před Finančním úřadem v Boskovicích, a kopie těchto faktur jsou součástí správního spisu. Žalobce ani nijak nereagoval na sdělení pana Z. (resp. jeho zástupkyně) o tom, že žalobce neměl důvod odebírat od něj palety, protože naopak byl výhradním dodavatelem palet pro pana Z., který zase dodával palety výlučně do zahraničí. Pan Z. předložil i faktury od dopravců, kteří pro něj v roce 2000 převáželi palety ze žalobcovy provozovny v Kozojídkách do jeho vlastní provozovny ve Velkých Opatovicích. Žalobce nic podobného správci daně neposkytl, pouze popíral, že by šlo o prodej jím vyrobených palet,

a uváděl, že šlo spíše o palety od pana Z. dopravované mu zpět za účelem reklamace. Toto tvrzení však nevyznělo příliš přesvědčivě s ohledem na zjištění správce daně, podle nichž si žalobce v roce 2000 nekoupil od pana Z. žádné palety (faktury, které byly v tomto roce vydány – a zda jen formálně, je už otázka další – znějí jen na jiné zboží). Celkově byly výpovědi pana Z. přesnější a logicky soudržnější než výpovědi samotného žalobce; tím se dává i odpověď na otázku, proč správce daně uvěřil prvému z nich a neosvědčil žalobcem předložené účetní doklady jako důkaz.

Žalobcovy úvahy o odlišných standardech chování odběratele vůči známým, a naopak neznámým dodavatelům považuje soud v této věci za nepřiléhavé. V řízení se žalobcem přece správce daně nepojal podezření, že zboží dodala žalobci osoba jiná, která se jen vydávala za pana Z. a používala jeho identifikační údaje (kterážto skutečnost by učinila vystavený daňový doklad nepoužitelným). Ostatně i sám pan Z. připustil, že doklad sice vydal a podepsal, ale že zboží zde uvedené a vyúčtované nebylo žalobci nikdy dodáno. Správce daně a soud tedy nehodnotili žalobcovu obezřetnost jako nedostatečnou, protože vůbec nezkoumaly, jak pečlivým obchodníkem žalobce byl: zjišťovaly jen to, zda formálnímu dokladu odpovídá i materiální plnění, a na tuto otázku musely odpovědět záporně, protože jim žalobce neposkytl žádné přesvědčivé důkazy.

Stejně tak se žalobce mýlí, pokud naznačuje, že přece nemůže nést odpovědnost za chování svého dodavatele a za to, jak dodavatel vede své účetnictví. Účetní doklady pana Z. byly kontrolovány v jiném daňovém řízení, a byly v nich nalezeny i storno faktury, jimiž pan Z. dokládal, že k plnění vůči žalobci nedošlo. Vyvodit případné důsledky z nedůsledností při vedení účetnictví pana Z. bylo věcí jeho místně příslušného správce daně; takové nedůslednosti ale nemohou být argumentem pro obchodního partnera a jeho vlastní daňovou povinnost, pokud všechny ostatní okolnosti svědčí spíše v jeho neprospěch.

Konečně správce daně neporušil ani § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, který upravuje přenášení důkazního břemene na správce daně. Žalobce se domnívá, že vše potřebné prokázal již předložením účetních dokladů, a že tedy bylo na správci daně, aby vyvrátil věrohodnost a průkaznost těchto dokladů. To ale správce daně učinil jednak popisem žalobcovy nedokonalé skladové evidence, jednak předvoláním údajného dodavatele pana Z. jako svědka, který popřel dodání zboží, poskytl správci daně věrohodné vysvětlení okolností, za nichž byly faktury vystaveny, a předložil i doklady ze svého účetnictví, které potvrzovaly pravdivost jeho souvisejících tvrzení. Další krok pak byl na žalobci; žalobce již ale neměl správci daně co nabídnout.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 24. června 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu