



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **D. Z.**, zast. Mgr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Bezručova 52, Blansko, adresa pro doručování: Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 14866/09-1102-705050, ve věci vyměření daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2011, č. j. 30 Ca 157/2009 - 87,

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.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 23. 10. 2009, č. j. 14866/09-1102-705050. Tímto rozhodnutím bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Slavkově u Brna (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 9. 2008, č. j. 29702/08/343970/0158, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 99 688 Kč, vyměřena daňová ztráta ve výši 0 Kč a stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč, tak, že byl stanoven nový základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 492 518 Kč a vyměřena daň ve výši 97 128 Kč. Vyměřená daňová ztráta ve výši 0 Kč a stanovený nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč se nezměnil.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. důvod nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a důvod vady řízení spočívající v tom,

že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, přičemž se za takovou vadu řízení považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel trvá na tom, že rozhodnutí správních orgánů trpí vadami, neboť správní orgány, jakož i krajský soud, nesprávně postupovaly, pokud v daném případě stanovily daň na základě dokazování. Stěžovatel má naopak za to, že v nyní posuzovaném případě přicházelo v úvahu stanovení daně pouze za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na podporu své argumentace stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), z nichž je patrné, že na daňové pomůcky lze přistoupit tehdy, pokud je za nevěrohodnou či neprůkaznou označena podstatná část účetnictví daňového subjektu. S ohledem na uvedené stěžovatel namítá, že v jeho případě zůstalo z celkových uplatněných 327 000 Kč neosvědčeno 316 000 Kč účtovaných výdajů. Stěžovatelem předložené účetní doklady tak nebyly osvědčeny z více jak 95 %, což lze považovat za podstatnou část účetnictví. Proto byly splněny podmínky pro přechod na daňové pomůcky. Přitom správce daně nezpochybnil, že stěžovatel automobily vlastnil, tj. skutečnost, že stěžovatel musel vozidla do svého vlastnictví nabýt (koupit). Pokud tedy tuto skutečnost nezpochybnil, nemohl ani zpochybnit náklady na tuto koupi jako klíčový výdaj pro stanovení dílčího základu daně podle § 10 zákona o správě daní a poplatků, a proto bylo jeho povinností dojít k závěru, že absentuje klíčový výdaj pro stanovení daňové povinnosti dokazováním. V této souvislosti stěžovatel zdůrazňuje, že navíc nemožnost prokázat nákup vozidel věrohodnými doklady byla způsobena objektivními okolnostmi, kdy tyto doklady byly odcizeny.

Napadené rozhodnutí stěžovatel považuje za nelogické a vnitřně rozporné rovněž z důvodu, že z hlediska předpisů veřejného práva a veřejného registru evidence motorových vozidel je považován za vlastníka vozu, nicméně správní orgány, jakož i krajský soud, svým postupem vlastnictví a způsob nabytí vozů stěžovatele neuznaly. Rozhodnutí správních orgánů a krajského soudu tak považuje za ústavně nekonformní a v rozporu s dlouhodobě uznávanými a judikovanými zásadami jednotnosti a bezrozpornosti aplikace právního řádu orgány veřejné moci. S ohledem na shora uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že není důvodná.

Nejvyšší správní soud vycházel z následujících pro věc podstatných skutečností patrných ze správního a soudního spisu. Dne 2. 4. 2007 podal stěžovatel u správce daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, kde mimo jiné uvedl na ř. 40 podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dílčí základ daně z ostatních příjmů ve výši 10 000 Kč. V příloze č. 2 a tabulce č. 2 daňového přiznání stěžovatel uvedl výpočet tohoto dílčího základu daně, přičemž z uvedených údajů je patrné, že se jedná o prodej hmotného majetku (prodej vozu), kdy příjmy z prodeje činily 10 000 Kč, výdaje 0 Kč a dílčí

základ daně podle § 10 zákona o daních z příjmů 10 000 Kč (jak dokládají řádky č. 207, 208 a 209 daňového přiznání). Na základě těchto informací vznikly správci daně pochybnosti o uskutečnění tohoto prodeje, a proto stěžovateli zaslal výzvu k odstranění pochybností ze dne 14. 5. 2007, č. j. 18417/07/343970/0158, v níž stěžovatele vyzval k vyjádření se k těmto skutečnostem a doložení veškeré dokumentace týkající se údajů, o nichž měl správce daně pochybnosti. Stěžovatel se následně dne 30. 5. 2007 dostavil ke správci daně (protokol č. j. 19472/07/343930/6359) a předložil rozpis 2 nakoupených a prodaných osobních vozidel podle typu, včetně rozpisu příjmů a výdajů (nákup, prodej, náklady, provize, výdělek). Jednalo se o dovoz 2 automobilů z Itálie, konkrétně o Škodu Fabii 1.9 Tdi, nákup za 146 000 Kč, prodej za 179 000 Kč, náklady 25 000 Kč, provize 4 000 Kč, výdělek 4 000 Kč, a Ford Focus, nákup za 122 000 Kč, prodej za 158 000 Kč, náklady 26 000 Kč, provize 4 000 Kč, výdělek 6 000 Kč, které byly následně prodány v České republice. Podle předložené tabulky činila celková výše za nákup 268 000 Kč, za prodej 337 000 Kč, náklady 51 000 Kč, provize 8 000 Kč a výdělek 10 000 Kč. Stěžovatel rovněž uvedl, že pro něj tyto obchody zprostředkoval na základě plné moci R. Š., který rovněž s kupujícími jednal. Vše probíhalo v hotovostních platbách a veškeré doklady o obchodu měl u sebe R. Š., kterému byly tyto doklady zcizeny i s kufříkem z automobilu, což bylo nahlášeno na Policii ČR dne 3. 11. 2006. Stěžovatel správci daně dále sdělil, že doklady o nákupu bude obtížné doložit, neboť vše probíhalo na základě hotovostních plateb, navíc vše probíhalo pouze ústními dohodami. Údaje v rozpise uvedené tak nebyly doloženy žádnými doklady, přičemž stěžovatel ani nenavrhl žádné další důkazy, které by mohly věrohodnost jeho tvrzení doložit. Správce daně proto využil možnosti institutu výzvy k součinnosti třetích osob podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a zjistil, že Ford Focus byl na základě zprostředkovatelské smlouvy prodán za cenu 195 000 Kč, Škoda Fabia za cenu 179 000 Kč, souhrnný příjem zjištěný správcem daně tak činil 374 000 Kč. Rozdíl mezi příjmy uvedenými stěžovatelem v daňovém přiznání a příjmy zjištěnými správcem daně tak činily 364 000 Kč, a mezi údajem uvedeným o prodeji v rozpise a příjmy zjištěnými správcem daně činil 37 000 Kč. Správce daně naznal nesoulad předloženého rozpisu a daňového přiznání rovněž v uvedení celkových nákladů spojených s koupí a prodejem automobilů, kdy v rozpise stěžovatel uvedl celkové náklady ve výši 327 000 Kč, nicméně v daňovém přiznání ve výši 0 Kč. Na základě těchto nesrovnalostí vyzval správce daně opětovně stěžovatele výzvou ze dne 5. 10. 2008, č. j. 27384/07/343930/6359, aby prokázal, že výdaje ve výši 327 000 Kč byly vynaloženy za účelem dosažení příjmů podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podáním ze dne 20. 10. 2007 stěžovatel správci daně sdělil, že vzhledem k odcizení předmětných dokladů R. Š. není schopen je doložit. Uvedl, že do daňového přiznání z tohoto důvodu uvedl pouze odhad příjmů a výdajů za nakoupené a prodané automobily. Správci daně zaslal pouze daňové doklady vystavené Městským úřadem Slavkov, odborem dopravy a silničního hospodářství, dokládající skutečnost o zaplacení správních poplatků ve výši 3 000 Kč (1 500 Kč za každý automobil) v souvislosti s registrací automobilů v České republice.

Dne 17. 4. 2008 stěžovatel doručil správci daně fotokopie kupních smluv z Itálie, tj. kopii smlouvy ze dne 6. 4. 2006 na vozidlo Ford Focus v částce 5 600 Eur a kopii smlouvy z téhož dne na vozidlo Škoda Fabia v částce 5 700 Eur. Stěžovatel rovněž sdělil, že originály jsou uloženy u R. Š. a v současné době je nemá k dispozici. Správce daně však zjistil, že údaje na předložených fotokopiích kupních smluv nesouhlasí s údaji na italských technických průkazech a odhláškách vozidel z Itálie. Tuto skutečnost následně stěžovatel vysvětlil ve vyjádření k vytýkacímu řízení ze dne 4. 8. 2008 tak, že za účelem snížení konečné ceny vozidel bylo dohodnuto, že prodávající v Itálii nebude převádět vozy při prodeji na sebe, ale rovnou na českého kupujícího, čímž se ušetřilo za poplatky za převedení vozidel na nového majitele. Z daného důvodu se tak neshodovaly údaje o majiteli uvedené v kupní smlouvě a v technickém průkazu.

Správce daně následně uzavřel a ve zprávě o výsledku vytykácího řízení ze dne 26. 9. 2008, č. j. 29579/08/343930/6359, uvedl, že stěžovatel, ač opakovaně vyzván, nedoložil žádné věrohodné doklady, které by prokazovaly, že uplatněné výdaje ve výši 324 000 Kč (327 000 Kč – 3 000 Kč uznaných na základě doložených daňových dokladů za platbu správních poplatků) byly prokazatelně vynaloženy na dosažení příjmů ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tak nesplnil svou důkazní povinnost a neoprávněně zvýšil daňové výdaje o částku 324 000 Kč a neoprávněně snížil daňové příjmy o částku 364 000 Kč. Předložené fotokopie kupních smluv správce daně neuznal jako důkazní prostředek, který by prokazoval skutečnosti, k jejichž doložení byl stěžovatel vyzván, navíc stěžovatel nepředložil ani originály ani úřední překlady fotokopií do českého či slovenského jazyka, ačkoli na tuto skutečnost byl upozorněn v rámci výzvy ze dne 5. 10. 2007. Na základě těchto zjištění a po projednání Zprávy o vytykáčím řízení se stěžovatelem, který žádné nové důkazní prostředky nenavrhl a zjištění správce daně nerozporoval, vydal správce daně platební výměr ze dne 30. 9. 2008, č. j. 29702/08/343970/0158, ve kterém stěžovateli vyměřil daň za zdaňovací období kalendářního roku 2006 ve výši 99 688 Kč, ztrátu z příjmů fyzických osob ve výši 0 Kč a stanovil nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, v němž nesouhlasil s neuznáním částky 324 000 Kč z celkových výdajů 327 000 Kč, které vykázal v předloženém rozpise jako výdaje na dosažení příjmů za prodej automobilů. Namítal, že správce daně neoprávněně neuznal jako důkaz fotokopie kupních smluv z Itálie pouze na základě toho, že údaje o majiteli nesouhlasily s údaji v technických průkazech předmětných vozidel, aniž by však zohlednil i další údaje ze smluv, které již s údaji v technických průkazech vozidel souhlasily (karoserie, typ vozu atd.). Rovněž namítal, že správce daně nevyužil všech možných a dostupných prostředků při stanovení daně vzhledem ke krádeži podstatných dokumentů, především postupu stanovení daně podle pomůcek.

Žalovaný přezkoumal rozhodnutí správce daně a v rámci odvolacího řízení byla provedena svědecká výpověď R. Š. (protokol o ústním jednání ze dne 24. 6. 2009, č. j. 21464/09/343930706359), které se stěžovatel nezúčastnil, ačkoli o ní byl řádně vyrozuměn. Z provedeného výsledku nevyplývaly žádné nové skutečnosti, přičemž v rámci odvolacího řízení nebyly předloženy ani žádné nové důkazy, které by prokázaly, že částky uvedené na kopiích zahraničních kupních smluv byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, tedy uhrazeny, a že se jedná o výdaje ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k předloženým kopiím kupních smluv žalovaný uvedl, že ze samotného tohoto důkazu není prokazatelně doloženo, že výdaj stěžovatelem uvedený v rozpise byl skutečně vynaložen. Předložené fotokopie kupních smluv mohou sloužit pouze jako důkaz o tom, za jakou cenu mohla být vozidla daňovým subjektem pořízena. Žalovaný tak po shrnutí skutečností podstatných pro dané daňové řízení uvedl, že správce daně věc posoudil správně, naznal-li, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázal věrohodným způsobem výši výdajů uvedených v předloženém rozpise. Uvedl, že skutečnost, že nákup a prodej včetně provedených úhrad byl uskutečněn prostřednictvím R. Š., kterému byl rovněž dle jeho výpovědi zcizen kufřík s dokumenty týkajícími se jeho podnikání, stěžovatele nezavazuje povinnosti prokázat výdaje účelně vynaložené na příjmy ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Navíc z oznámení o vloupání do automobilu a odcizení kufříku R. Š. ze dne 3. 11. 2006 nevyplývá, že mělo dojít rovněž k odcizení podstatných dokladů týkajících se daného daňového případu. Až v dodatečném oznámení ze dne 6. 10. 2008 bylo sděleno, že v odcizeném kufříku měl R. Š. rovněž různé doklady od svého podnikání, jakož i doklady a faktury od nákupu a prodeje různého zboží. Z takového tvrzení však navíc nelze ani seznat, o jaké konkrétní doklady a faktury se mělo jednat.

Žalovaný nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že správce daně měl v daném případě využít postupu stanovení daně na základě pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Uvedl, že stanovení daňové povinnosti tímto postupem je až náhradním způsobem stanovení daně, za předpokladu, že daň nelze stanovit dokazováním, přičemž tato podmínka nebyla v daném případě splněna. Správci daně se totiž podařilo postupem podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zjistit skutečné příjmy stěžovatele. Na stěžovateli tak následně bylo ve smyslu § 31 odst. 9 téhož zákona unést svou důkazní povinnost o výši výdajů, což se mu nepodařilo splnit. Na rozdíl od správce daně však žalovaný uznal výdaj ve výši 8 000 Kč prokázaný na základě svědecké výpovědi R. Š., který činil jeho provizi za zprostředkování daňového případu. Proto změnil rozhodnutí správce daně (platební výměr) a vycházel z toho, že dílčí základ daně není 374 000 Kč, ale po odečtení uznatelných výdajů činí 363 000 Kč. V návaznosti na to stanovil celkový základ daně ve výši 492 518 Kč, z něhož vyměřil daň ve výši 97 128 Kč. Vyměřená daňová ztráta a stanovený nárok na daňový bonus zůstaly beze změny.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou u krajského soudu, v níž uplatnil námitku, že správní orgány pochybily, pokud v případě, že neosvědčily stěžovatelem předložené důkazy (především kopie kupních smluv a výpověď R. Š. o zcizení podstatných dokumentů), nestanovily daň za použití pomůcek. Stěžovatel je názoru, že v jeho případě byly splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, kterými jsou: 1) daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností při dokazování, 2) v důsledku toho není možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatel v žalobě namítl, že pokud správce daně dospěl k závěru, že klíčový výdaj na nákup automobilů nelze osvědčit, ačkoli nikdy nezpochybnil vlastnictví stěžovatele k předmětným vozidlům a jejich prodej třetím osobám, měl stanovit daň pomocí pomůcek, neboť je zřejmé, že jej stěžovatel musel vynaložit.

Krajský soud žalobu zamítl, přičemž své rozhodnutí řádně a vyčerpávajícím způsobem odůvodnil. Vzhledem k tomu, že spor mezi účastníky řízení se netýkal skutkových zjištění vyplývajících ze správního spisu, krajský soud z těchto zjištění při posuzování věci bez dalšího vycházel. Podrobně se zabýval tím, které výdaje je možno považovat za výdaje daňově uznatelné na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a v návaznosti na to vymezil otázku dokazování, důkazních prostředků a důkazního břemene osob na daňovém řízení zúčastněných stanovenou v § 31 zákona o správě daní a poplatků. Zdůraznil, že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Se závěrem žalovaného, že se stěžovateli nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se plně ztotožnil. Konstatoval, že daňový subjekt je v daňovém řízení povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv pouze abstraktní vydání peněz. To by totiž nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy. Stěžovateli se navíc nepodařilo prokázat ani samotné uskutečnění výdaje. Krajský soud posoudil rovněž postup správních orgánů, přičemž jej shledal zcela zákonným, a to rovněž ve vztahu k neosvědčení předložených kopií kupních smluv jako důkazního prostředku prokazujícího prokazatelné vynaložení předmětných výdajů. Upozornil na skutečnost, že správní orgány několikrát stěžovatele vyzývaly k prokázání jeho tvrzení věrohodnými důkazními prostředky. Ke stěžovní námitce nevyužití postupu stanovení daně podle pomůcek krajský soud především uvedl, že podmínka, že by nebylo možno stanovit daň dokazováním, nebyla v daném případě splněna, neboť ze spisu je patrné, že správce daně měl prostředky ke stanovení daně dokazováním. Pouze ze skutečnosti, že daný subjekt nebyl z jakýchkoli důvodů schopen unést své důkazní břemeno, nelze vyvozovat, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. S ohledem na uvedené konstatoval, že skutečnost, že zboží reálně existovalo a pokud je stěžovatel prodal,

musel je i nějakým způsobem nabyt, je pro unesení důkazního břemene nedostatečná (k danému krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, a ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 13/2010 - 73, všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud věc posoudil a zcela se ztotožnil se závěry žalovaného a krajského soudu.

Podstatou sporu v nyní posuzovaném případě je otázka uznání dokladu prokazujícího tvrzení stěžovatele o daňově uznatelných výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s tím související otázka způsobu stanovení daně.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval otázkou uznatelných výdajů. Podle § 24 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.*

Ze zákona o správě daní a poplatků, konkrétně z jeho ustanovení § 31 odst. 9, vyplývá, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – „břemeno důkazní“. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, že *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 vyžván.* Je tedy nezpochybnitelné, že prvotní povinností daňového subjektu je prokazatelným způsobem svá tvrzení uplatněná před správcem daně doložit, přičemž tato povinnost daňovým subjektům vyplývá přímo ze zákona. Přestože je prokazování daňových výdajů (nákladů) prvotně záležitostí dokladovou, daňový subjekt může k prokázání svých tvrzení předložit prakticky jakékoli důkazní prostředky za splnění podmínky, že byly opatřeny v souladu se zákonem. Z ustanovení § 31 odst. 4 uvedeného zákona vyplývá, že 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. Je tomu tak proto, že je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním a nelze omezit možnosti daňového subjektu osvědčit průkaznost vynaložených výdajů pouze na důkaz pomocí účetního dokladu splňujícího veškeré náležitosti podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Daňovému subjektu je proto nutno dát možnost, aby svoji důkazní povinnost splnil předložením jakéhokoliv důkazního prostředku (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je však na daňovém subjektu, aby aktivně postupoval a správci daně důkazy předkládal a navrhoval. Správce daně je pak povinen daňovému subjektu vycházet v jeho snaze svá tvrzení prokázat vstřícně. Navrženými důkazy je správce daně povinen se zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Lze tedy uzavřít, že v první fázi řízení zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt (k tomu srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>).

Z právě uvedeného je patrné, že odečte-li si daňový subjekt určité výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž sníží základ daně, je povinen toto své tvrzení rovněž prokázat. Ve světle uvedeného a s ohledem na námitky stěžovatele následně zdejší soud posoudil postup správce daně v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že z výše popsaného postupu správce daně a žalovaného je zřejmé, že postupovaly zcela v souladu se zákonem a zásadou součinnosti. Z výše uvedeného je patrné, že správce daně pojal konkrétní pochybnosti nejen o údajích uvedených v daňovém přiznání, ale

následně i o údajích uvedených v rozpisě předloženém stěžovatelem, které se týkaly uplatněných výdajů, na základě čehož stěžovatele několikrát během řízení vyzval k tomu, aby svá tvrzení věrohodným způsobem prokázal a pochybnosti správce daně rozptýlil. Stěžovatel však svá tvrzení o výdajích doložil pouze kopiemi kupních smluv, z nichž však nebylo patrné, zda kupní cena v částce na těchto kopiích uvedená byla skutečně stěžovatelem vynaložena. Žádné jiné důkazy stěžovatel nenavrhl. Správce daně, jakož i žalovaný, který navíc dokazování doplnil o výpověď R. Š., na základě něhož však nebyly zjištěny žádné nové okolnosti případu, posoudily dostupné důkazy a všechna svá zjištění jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, a z pohledu zdejšího soudu dostaly své povinnosti podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud dospěly k závěru, že se stěžovateli s ohledem na výše uvedené nepodařilo své důkazní břemeno unést, zdejší soud se s nimi zcela ztotožňuje, přičemž sdílí názor žalovaného a krajského soudu, že kopie kupních smluv rozhodně neprokazují, zda kupní cena byla skutečně stěžovatelem uhrazena a v jaké výši. Skutečnost, že se stěžovatel spolehl pouze na to, že důkazy, které předložil (kopie kupních smluv), musí být dostatečné, nemůže být brána k tíži správci daně. Naopak zdejší soud zdůrazňuje skutečnost, že správce daně dal stěžovateli jasně najevo, které informace je třeba věrohodným způsobem prokázat a že jím předložený důkaz není dostatečný, stěžovatel však žádné další důkazní prostředky během celého daňového řízení nepředložil ani nenavrhl, naopak správci daně sdělil, že bude velmi obtížné jakékoli dokumenty dohledat, neboť veškeré obchodní případy týkající se nákupu předmětných automobilů proběhly v rámci ústního jednání a na základě hotovostních plateb. V takovém případě zdejší soud podotýká, že pokud stěžovatel zamýšlel uplatnit své výdaje za koupi předmětných automobilů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl si být vědom svého důkazního břemena a s ohledem na to rovněž postupovat v rámci svých obchodních případů. Nevedl-li si stěžovatel žádnou evidenci v souvislosti s danými obchodními případy, jak usuzuje zdejší soud ze skutečnosti, že žádnou správním orgánům nepředložil, a zároveň nepředložil žádný jiný důkaz, ze kterého by bylo možné prokazatelným způsobem osvědčit účelně vynaložený výdaj, tato skutečnost jde k tíži pouze samotnému stěžovateli.

Na daném nemůže nic změnit ani námitka stěžovatele, že vzhledem k tomu, že je prokázáno, že předmětné automobily musel nabýt na základě předložených kupních smluv, byl správce daně povinen tuto okolnost ve svých závěrech zohlednit. K danému Nejvyšší správní soud opakuje, že podle § 31 odst. 9 zákona o daních z příjmů je povinností daňového subjektu tvrzení o vynaložení výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů prokázat bez ohledu na prokázání příjmy, přičemž k tomu může použít jakékoli důkazní prostředky, které byly pořízeny v souladu se zákonem. V nyní projednávané věci však stěžovatel nedoložil žádné formální doklady prokazující uskutečnění vynaloženého výdaje, ani nenavrhl žádný jiný důkaz, z něhož by bylo jeho tvrzení prokázáno. Za takového stavu nelze dospět k jinému závěru než, že se stěžovateli nepodařilo důkazní břemeno unést. Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že ze spisového materiálu je patrné, že správní orgány provedly všechny důkazy, které stěžovatel k prokázání svých tvrzení navrhl, a zdejší soud v jejich hodnocení stejně jako krajský soud neshledal žádné vady. Nemá pochyb, že při rozhodování přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Zdejší soud doplňuje, že na uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že správní orgány vedle neuznání výdajů za pořízení automobilů příjem s těmito výdaji spojenými zdánily. Přestože výdaje a příjmy spolu úzce souvisí, jedná se o dvě odlišné kategorie, které je nutno prokazovat odděleně. Neprokázal-li proto daňový subjekt, jakou částku vynaložený výdaj skutečně činil, potom není možné s těmito výdaji nakládat jako s daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pouze na základě toho, že existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom,

aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116).

Nejvyšší správní soud se následně zabýval stěžejní námitkou kasační stížnosti, že správní orgány pochybily, nevyužily-li v daném případě postupu stanovení daně podle pomůcek. Zdejší soud tento názor nesdílí, naopak se zcela ztotožnil s názorem krajského soudu, který uvedl, že způsob stanovení daně podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je náhradním způsobem stanovení daně a přichází v úvahu pouze tehdy, pokud daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže zde není vůbec možno daňovou povinnost dokazováním stanovit. V nyní posuzovaném případě však k takové situaci nedošlo. Přitom je nezbytné uvést, že samotné zjištění vad účetnictví ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Stejně tak skutečnost, že se stěžovateli nepodařilo prokázat výdaje fakturované v souvislosti s kupními smlouvami na předmětné automobily, a to i přesto, že tvoří většinou část všech výdajů, nezakládá splnění výše uvedených podmínek pro aplikaci institutu náhradního stanovení daně podle pomůcek (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publikovaný pod č. 1222/2007 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Naopak je nutno zopakovat, že to byla povinnost stěžovatele, aby vynaložení předmětných výdajů prokázal, a ne učinil-li tak, nelze tuto povinnost obejít uplatňováním nároku na aplikaci náhradního způsobu stanovení daně. Správce daně proto postupoval zcela správně, jestliže při stanovení daně vycházel z důkazů mu známých (zjištění příjmů na základě dotázání třetích osob za využití institutu součinnosti), které lze považovat za dostatečné pro stanovení daně standardním způsobem, a naopak shledal u stěžovatele neunesení důkazního břemene s ohledem na jeho tvrzení o výdajích v rozpisu. Postup stanovení daně podle pomůcek totiž přichází v úvahu až za situace, kdy lze s určitostí dospět k závěru, že zde ke stanovení daně standardním způsobem neexistovaly důkazy jiné, či že je jejich provedení zcela vyloučeno. Namítá-li stěžovatel, že není schopen předložit podstatné dokumenty prokazující vynaložení výdajů z objektivního hlediska, tj. z důvodu jejich odcizení Richardu Šebestovi, tato skutečnost nemůže mít při posuzování podmínky pro stanovení daně podle pomůcek vliv. Již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, publikovaném pod č. 327/2004 Sb. NSS, bylo vysloveno, že *„nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezahňuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést“*. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že i v takovém případě nelze vyloučit možnost daňového subjektu svá tvrzení prokázat na základě jiných důkazních prostředků.

Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, na který poukazuje v souvislosti s danou námitkou, považuje zdejší soud za nepřipadný. Naopak má za to, že podporuje výše vyslovené závěry tohoto soudu, neboť je z něj patrné, že *„neoprávněné (nedoložené) zaúčtování jednoho z výdajů samo o sobě není důvodem ke stanovení celé daňové povinnosti podle pomůček“*, kdy v takovém případě jej pouze neměl správce daně jako výdaj uznat. Rovněž nepřipadný je odkaz stěžovatele na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, neboť tímto rozsudkem byl zrušen rozsudek krajského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů, kdy odůvodnění nejen rozsudku krajského soudu, ale i rozhodnutí správních orgánů postrádalo úvahy, na základě nichž byl vysloven závěr, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. K takové situaci však v nyní posuzované věci nedošlo.

Námítku nelogičnosti a vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu, že z hlediska předpisů veřejného práva a veřejného registru evidence motorových vozidel je považován za vlastníka vozu, avšak správní orgány, jakož i krajský soud, svým postupem vlastnictví a způsob nabytí vozů stěžovatele neuznaly, zdejší soud rovněž neshledal důvodnou. Nejvyšší správní soud k danému konstatuje, že má-li stěžovatel za to, že správní orgány a krajský soud svými závěry zpochybnily jeho vlastnictví k předmětným automobilům, potom se mylí. Správní orgány, jakož i krajský soud, pouze zkoumaly, zda se stěžovateli podařilo ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným výdajům. Dospěly-li k závěru, že se toto stěžovateli nepodařilo, na základě čehož uplatněné výdaje neuznaly, tento závěr ještě neznamená, že by zpochybnily stěžovatelovo vlastnictví k předmětným automobilům. Posuzování otázky unesení důkazního břemena v souvislosti s daňovým řízením nemá na uznání vlastnictví jako takového žádný dopad.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že při přezkumu rozhodnutí krajského soudu a potažmo rozhodnutí správních orgánů neshledal žádná pochybení způsobená při samotném řízení, při hodnocení provedených důkazů nebo při aplikaci právních předpisů, tedy naplnění kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 7 písm. a) tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům. Je to Odvolací finanční ředitelství, které nově rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů, o nichž dříve rozhodovala finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak v tomto řízení o kasační stížnosti přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Brně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. ledna 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu