



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Bc. M. H.**, zastoupeného Mgr. Janou Syrovátkovou, advokátkou se sídlem Bělehradská 568/92, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2012, č. j. 9 Af 17/2012 - 192,

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 :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 6. 2012, č. j. 9 Af 17/2012 - 192, zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 6. 2008, č. j. 9208/08-1100-103204, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) dne 14. 5. 2007, č. j. 171151/07/006911/6339, kterým byl stěžovateli za zdaňovací období roku 2004 stanoven základ daně z příjmů fyzických osob 1.724.463 Kč a daň ve výši 551.808 Kč.

Městský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 8. 2. 2012, č. j. 7 Afs 74/2011 - 135, uvedl jako důvody neprovedení důkazů navržených stěžovatelem, a sice důkazů připojením trestního spisu ve věci Davida Doležala, důkaz výsledkem Davida Doležala, A. L., otce stěžovatele PhDr. L. H. a zaměstnance účetní firmy ASPEKT HM, s. r. o. která zpracovávala zaúčtování částky 1 mil. Kč, to, že měl za to, že skutkový stav byl zjištěn úplně a že nevyžaduje žádná doplnění. Provedení navržených důkazů proto městský soud považoval za nadbytečné. Na tomto závěru nic nezměnilo ani podání stěžovatele ze dne 16. 4. 2012 a 10. 5. 2012 a městský soud proto při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl ke stejným právním závěrům jako ve svém předchozím rozsudku.

Pokud stěžovatel namítal, že výzvy správce daně ze dne 12. 4. a 27. 7. 2006 jsou nepochopitelné a odporující zákonu, k tomu městský soud uvedl, že správce daně konkretizoval, jaké doklady požaduje a k jakým finančním prostředkům vloženým jako vklady v hotovosti do pokladny a na běžný účet. Dále byl stěžovatel vyzván k prokázání a doložení, že konkrétně uvedené výdajové položky byly v roce 2004 vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmu, a byl požádán o sdělení, k jakému účelu sloužily, a také byl vyzván, aby předložil další důkazní prostředky a doložil veškeré doklady, které má k dispozici a které by mohly mít vliv na prokázání ve výzvě uvedených skutečností, mimo jiné i poštovné a spotřebované pohonné hmoty. S poukazem na ust. § 2 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), městský soud uvedl, že z obsahu výzev správce daně jakož i jeho dalšího postupu nevyplývá, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem a že by nedostal své povinnosti volit takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle daňového řízení.

V roce 2004 měl stěžovatel příjmy zejména z prodeje pohledávek společnosti KM – Servis, spol. s r. o. V průběhu daňového řízení pak uváděl, že se zabýval také realitní činností, ale v roce 2004 zdanitelný příjem vyplývající z této činnosti nevykázal. Stěžovatel neprokázal, že by výdaje za rok 2004 na nákup kolků a správní poplatky souvisely s realitní činností a byly tak výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel měl prokázat souvislost výdajů s dosahovanými příjmy z realitní činnosti, i když měly být dosaženy v následujícím roce 2005. Stěžovatel sice vedl daňovou evidenci, ale tu je však třeba vést tak, aby mohla být podkladem ke zjištění základu daně z příjmů. Zároveň je třeba uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně.

Dále stěžovatel namítal nezákonnost vynětí nákladů za ekonomické poradenství od společnosti PRIMANO, s. r. o. Bylo na stěžovateli, aby unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a prokázal, že plnění bylo realizováno. Stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 4. 8. 2006 uvedl, že se jedná o opatření řady informací prostřednictvím další firmy a že smlouva, včetně všech účetních dokladů, je založena v jeho dokladech. Dále uvedl, že nemá více, co by k tomu dodával, o obsahu informací, které byly od společnosti PRIMANO, s. r. o. získány, nemá žádnou povinnost co vysvětlovat. Podle správce daně za tohoto stavu stěžovatel neprokázal, o jaké výdaje se přesně jednalo, s kým bylo jednáno a kde, o jaké informace vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů se jednalo a jak byly využity, kdy a kde došlo k předání částek a že se jednalo o výdaje vynaložené za účelem dosažení a zajištění a udržení příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Městský soud k tomu uvedl, že listinné doklady ve spojení s vyjádřením stěžovatele ze dne 4. 8. 2006 a zjištění, která vyplynula z dožádání místně příslušného správce daně společnosti PRIMANO, s. r. o., byla správně správcem daně posouzena jako existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence vedené stěžovatelem ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a bylo na stěžovateli, aby prokázal, zda a jakým způsobem bylo poskytnuto plnění společností PRIMANO, s. r. o. a že částka 657.000 Kč je výdajem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel nemůže s úspěchem tvrdit, že nemá povinnost vysvětlovat souvislost jím tvrzeného plnění od společností PRIMANO, s. r. o. s náklady v oblasti ekonomického a organizačního poradenství, neboť nemá jen právo, ale i povinnost ve smyslu ust. § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Stěžovatel rovněž namítal, že nemá povinnost kontrolovat činnosti a vedení účetnictví svých obchodních partnerů. V tom mu lze přisvědčit, zároveň je však třeba uvést, že má jako daňový subjekt povinnost prokázat nejen formálně korektními doklady, ale v případě důvodných pochybností, i jinými důkazními

pokračování

prostředky, že se plnění, za které zaplatil, uskutečnilo a že platba za toto plnění je výdajem v souvislosti s jeho podnikatelskou činností.

V průběhu odvolacího řízení byl vyslechnut jako svědek dožádaným správcem daně jednatel společnosti PRIMANO, s. r. o. David Doležal. Stěžovatel byl o výsledku svědka řádně a včas uvědoměn, ale nedostavil se. K námitkám týkajícím se procesních vad při výslechu svědka Davida Doležala městský soud uvedl, že takové skutečnosti z obsahu správního spisu nevyplývají. Ve správním spise totiž není založen žádný doklad o komunikaci správce daně s otcem stěžovatele PhDr. L. H., na kterou stěžovatel poukazoval v žalobě. Nelze přisvědčit ani námitce, že byl svědek před svou výpovědí správcem daně instruován, jak má vypovídat. Stěžovatel byl o obsahu svědecké výpovědi informován zasláním kopie protokolu a mohl také využít práva nahlížet do spisu ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Jako nedůvodnou vyhodnotil městský soud i žalobní námitku, že svědek David Doležal vypovídal protichůdně a že pokud faktury a další doklady podepisoval a opatřoval razítkem jako jednatel společnosti, tak je tím doloženo stěžovatelovo tvrzení, že doklady od společnosti PRIMANO, s. r. o., které stěžovateli jejím jménem vydával Ing. S., jsou pravé a vystavené odpovědnou osobou. Jak vyplývá z dožádání u správce daně společnosti PRIMANO, s. r. o. a výpovědi svědka Davida Doležala, je zcela zřejmé, že svědek za úplatu podepisoval prázdné listiny, opatřoval je razítkem společnosti a předával třetí osobě, která se společností PRIMANO, s. r. o. neměla nic společného. Takto vystavené doklady ovšem neprokazují, že by společnost PRIMANO, s. r. o. poskytla stěžovateli plnění na základě jím předložených formálně bezvadných dokladů a že by platby za takové plnění byly nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle městského soudu je přitom nerozhodné, zda svědek David Doležal jako jednatel a likvidátor společnosti stěžovatele znal či neznal a jak ho popsal či nepopsal. Podstatné je, že stěžovatel formálně bezvadnými doklady svá tvrzení neprokázal, a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

V další žalobní námitce stěžovatel vyjádřil nesouhlas s vynětím částky 1 mil. Kč vyplacené jako zálohy na odkup pohledávky společnosti TGS nástroje-stroje-technologické služby spol. s r. o. (dále jen „TGS“). Stěžovatel předložil jako důkaz svého tvrzení Smlouvu o smlouvě budoucí o postoupení pohledávky ze dne 8. 6. 2004, z jejíhož obsahu vyplývá, že platba byla zálohou na budoucí nákup pohledávky. O tom svědčí i zálohová faktura vystavená TGS, kde se TGS na tuto smlouvu odvolává. Městský soud ve shodě s finančními orgány poukázal na ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů s tím, že v projednávané věci se jednalo o zálohu na pořízení pohledávky nabyté postoupením, přičemž podle citovaného ustanovení je pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením daňovým výdajem jen do výše příjmů plynoucím z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení. Pokud stěžovatel pouze vyplatil zálohu na pořízení pohledávky, je to nedaňový výdaj, jedná se o jeho pohledávku, kterou měl zaevidovat ve smyslu ust. § 7b odst. 1 písm. b) téhož zákona v daňové evidenci. Jestli finanční ředitelství doplnilo v rozhodnutí o odvolání toto ustanovení, nejedná se o rozporné odůvodnění téhož právního závěru.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., v níž namítal, že v průběhu daňové kontroly byla soustavně porušována jeho práva. Po celou dobu daňového řízení nesplnily správce daně ani finanční ředitelství povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 1 a 8 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, zejména konkrétně nevysvětlily, o čem mají pochybnosti a jejich podstatu. Stěžovatel nebyl schopen porozumět tomu, co vlastně na něm finanční úřady požadují a důkazní povinnost tak byla přenesena pouze na něj. Všechny daňové doklady, které v průběhu roku 2004 vznikly, stěžovatel správci daně předložil. V průběhu daňové

kontroly správce daně požadoval i další doklady, ačkoliv nutnost jejich doložení v protokolu o zahájení kontroly neuvedl. Ve výzvě ze dne 18. 4. 2006 pak naprosto všeobecně žádal o blíže nespécifikovaná vysvětlení k uvedeným položkám s obecným odkazem na ust. § 31 odst. 9 a § 16 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně rovněž opominul ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli právě splnění této povinnosti mohlo stěžovateli výrazně pomoci v celkové orientaci v řízení, čímž také porušil ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel poukázal na to, že opakovaně nabízel jako důkaz k objasnění nákladových položek týkajících se běžných provozních nákladů (kolky, správní poplatky, atd.) účetní a ostatní doklady z roku 2005, protože právě ty jednoznačně potvrzují oprávněnost zaúčtování a kontinuitu dokladů roku 2004. Správce daně však těmito doklady neprovedl dokazování. Proto nemůže tvrdit, že stěžovatel důkazní břemeno k objasnění těchto položek neunesl.

K zaúčtování zálohy ve výši 1 mil. Kč na odkup pohledávky stěžovatel uvedl, že tuto částku zaúčtovala společnost ASPEKT HM, s. r. o. Správce daně ve výzvě neuvedl, jaké pochybnosti měl proti zaúčtování této částky a proč ji vyloučil z daňových výdajů. Až ve zprávě o daňové kontrole poukázal na ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů. Svě námitky k tomuto postupu tak stěžovatel mohl uplatnit až v odvolacím a soudním řízení. Městský soud pak k této věci pouze opsal částečné znění zákona o daních z příjmů, nadto i pasáže, které na danou problematiku vůbec nedopadají, a tím zatížil svůj rozsudek zmatečností a nepřezkoumatelností. Daňová evidence nezná kategorie jako je např. časové rozlišení budoucích nákladů a výnosů, nespécifikuje účtování záloh, jako je tomu např. v účetnictví. Pojem záloha je v daňové evidenci fakticky formálním označením, které nemá stejný význam jako v účetnictví. Protože ani v daňové evidenci nelze obejít základní pravidlo, že mezi příjmy a výdaji platí zásady souvztažnosti, bylo logické, že vyplacená záloha měla být zaúčtována do výdajů.

Stěžovatel dále uvedl, že v roce 2004 inkasoval od společnosti KM – Servis, spol. s r. o. zálohu ve výši 2,5 mil. Kč na vypořádání závazku této společnosti vůči společnosti TGS, a to na základě faktury ze dne 17. 5. 2004, kterou správci daně předložil. Na této faktuře je uvedeno, že se jedná o zálohovou platbu na vypořádání závazků z obchodních vztahů společnosti KM – Servis, spol. s r. o. Stěžovatel uzavřel s TGS smlouvu o smlouvě budoucí, na jejímž základě měl odkoupit pohledávku této společnosti v hodnotě přes 3 mil. Kč, a to za cenu 2 mil. Kč. Tuto částku mu pro tento účel KM – Servis, spol. s r. o. poskytla. Jako zálohu převedl stěžovatel TGS platbu 1 mil. Kč z částky 2,5 mil. Kč obdržené od KM - SERVIS, spol. s r. o. Částku 1 mil. Kč pak stěžovatel zahrnul do svých výdajů. Vzhledem k tomu, že nedošlo k odkupu pohledávky, nemohl stěžovatel podle názoru městského soudu mít z obchodu žádný příjem a náklad na pohledávku nemůže jako výdaj uplatnit. Tak tomu však nebylo. Stěžovatel nehradil zálohu 1 mil. Kč na pohledávku ze svých finančních prostředků, nýbrž z prostředků, které mu poskytl dlužník z pohledávky. V době, kdy stěžovatel hradil zálohu, byla tato částka již jeho příjmem z úhrady konkrétní pohledávky dlužníkem. Dlužník v podstatě tuto část pohledávky uhradil již subjektu, který se v budoucnu měl stát jeho věřitelem. Stěžovatel dále namítal, že ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů na tento případ nedopadá. V roce 2004 k plánovanému odkupu pohledávky nedošlo. Pouze byla uzavřena smlouva o jejím odkoupení někdy v budoucnu a složení zálohy na úhradu budoucí kupní ceny. Ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů se však týká pohledávek již finálně a zcela odkoupených. Složením zálohy stěžovatel fakticky zaplatil pouze právo uzavřít v budoucnu smlouvu o převodu pohledávky, kterou by tato pohledávka byla odkoupena. Správce daně si tedy protiřečí, když tvrdí, že se na daný případ vztahuje ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů, a zároveň tvrdí, že k odkupu pohledávky nedošlo. Správně měl hodnotit daný případ podle ust. § 23 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Protože smlouva o smlouvě budoucí byla v roce 2006 zrušena, byla záloha 1 mil. Kč vrácena stěžovateli, který ji zahrnul do svých příjmů a zdanil ji. To vše bylo správci

pokračování

daně známo. Stěžovatel tedy obdržel od dlužníka 2,5 mil. Kč, ale celkem zdanil 3,5 mil. Kč, které však ve skutečnosti nezískal. Tím došlo k nedůvodnému a nezákonnému doměření daně z příjmů za rok 2004.

K neuznání nákladů za ekonomické poradenství s.r.o. stěžovatel namítal, že mu je poskytoval Ing. S. ze společnosti PRIMANO s. r. o., který účtoval své práce originálními doklady této společnosti, jejíž oprávnění k poskytování poradenských služeb si stěžovatel ověřil ve výpisu z obchodního rejstříku. K obecné výzvě správce daně stěžovatel odkázal na všechny doklady, které byly založeny v jeho daňové evidenci. Ve zprávě o daňové kontrole pak byla zapracována zjištění správce daně ke společnosti PRIMANO, s. r. o., která však nikdy nebyla stěžovateli správcem daně předestřena. Stěžovatel nedostal možnost se vyjádřit ke zjištění Finančního úřadu Praha - Jižní město jako dožádaného správce daně. Stěžovatel dále poukázal na to, že zpráva o daňové kontrole je datována dnem 3. 5. 2007, přičemž zpráva o zjištění dožádaného správce daně ke společnosti PRIMANO, s. r. o., je datována až dnem 17. 9. 2007. Ke dni sepsání zprávy o daňové kontrole tedy správce daně žádnou zprávu o výsledku šetření neměl a všechno, co do ní napsal, si tedy musel vymyslet. Stěžovatel se o existenci a obsahu zprávy o výsledku šetření dozvěděl až v odvolacím řízení. Z této zprávy však nevyplývalo, zda společnost PRIMANO, s. r. o. v roce 2004 nějaké ekonomické aktivity vyvíjela a zda nějaké služby stěžovateli poskytovala. To ovšem nekoresponduje s tvrzeními správce daně obsaženými ve zprávě o daňové kontrole.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně s jednatelem společnosti PRIMANO, s. r. o. Davidem Doležalem jednal, ale bez jeho účasti. Správce daně tak porušil právo stěžovatele podle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Takový výslech svědka byl tak pro daňové řízení naprosto nepoužitelný. V lednu 2007 se pokusil správce daně výslech svědka za účasti stěžovatele zopakovat: Stěžovatel se dostavil, ale svědek nikoliv. V odvolacím řízení pak byl stěžovatel bez jakéhokoli vysvětlení a odůvodnění pozván opět k výsledku svědka Davida Doležala, ale nikoli ke správci daně, ale na Finanční úřad v Říčanech, což je v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Na stěžovatelův dotaz, jaký je pro to důvod, mu bylo sděleno, že je to z důvodu bydliště svědka, které je v obvodu působnosti tohoto finančního úřadu. Přenesení výsledku svědka však bylo nezákonné. To, že existuje místo, kde se svědek zdržuje, a nejedná se o jeho bydliště, nemůže založit zákonný důvod pro delegaci výsledku. Stěžovatel zdůraznil, že byl dvakrát pozván k výsledku svědka Davida Doležala, dvakrát svou účast předem telefonicky potvrdil a svědek se nikdy nedostavil. Z toho stěžovatel logicky nabyl přesvědčení, že se s tímto svědkem v daňovém řízení nesetká, a na další výslech svědka určený na 22. 11. 2007 se telefonicky omluvil. Svědek se však dostavil a vypovídal. Obsah jeho výpovědi je ovšem naprosto odlišný od tvrzení, která měl údajně vypovědět v daňovém řízení a která jsou uvedena ve zprávě o daňové kontrole. V této zprávě je totiž uvedeno, že svědek David Doležal řekl, že stěžovatele vůbec nezná, z čehož správce daně vyvodil, že to svědčí o tom, že stěžovatel nemohl mít žádné obchodní kontakty se společností PRIMANO, s. r. o. V odvolacím řízení pak svědek David Doležal do protokolu na Finančním úřadě v Říčanech vypověděl, a že stěžovatele zná, že s ním osobně jednal a snažil se jej i popsat. Svědek také potvrdil autentičnost faktur od společnosti PRIMANO, s. r. o. s tím, že je podepisoval a orazítkoval. Je proto zcela nepochybné, že daňové doklady od této společnosti, které stěžovatel prezentoval, jsou pravé a nikoli falzifikáty, jak uváděl správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Zásadní rozpory, které vyplývají ze dvou vzájemně si odporujících tvrzení svědka Davida Doležala, nebyly nikdy v daňovém ani soudním řízení vysvětleny. A to přesto, že stěžovatel výslech svědka Davida Doležala navrhoval. Zpráva o daňové kontrole tak je opřena o nezákonný výslech svědka Doležala a měla být proto zrušena.

Stěžovatel rovněž namítal, že způsob projednání zprávy o daňové kontrole byl nezákonný. K projednání zprávy byl vyzván podle ust. § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které se však vůbec netýká projednání daňové zprávy, ale obecné povinnosti daňového subjektu dostavit se na základě předvolání k jednání. Naproti tomu stěžovatel nebyl vůbec v předvolání poučen o svých právech ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Při projednání zprávy byl stěžovatel důrazně upozorněn na to, že je jedno, jestli zprávu podepíše, nebo ne, protože to na platnost zprávy nemá žádný vliv. Po tomto upozornění na jakékoli dohady zcela rezignoval. Ostatně ve vymezeném čase, když s sebou neměl žádné vlastní podklady, to nemělo smysl. V protokolu o seznámení se se zprávou pak stojí poučení, že zástupci daňového subjektu byla dána možnost se vyjádřit k výsledkům daňové kontroly ve smyslu ust. § 16 odst. 4. písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele takový způsob projednání zprávy o daňové kontrole neodpovídá citovanému ustanovení.

Finanční ředitelství na žádné z výše namítaných pochybení správce daně nereagovalo a jeho postupy akceptovalo jako zákonné a vůbec se nezabývalo rozpory v obsahu zprávy o daňové kontrole a obsahem výpovědi svědka Davida Doležala a nezákonným způsobem, jakým byl výslech proveden. Finanční ředitelství dále významně ztížilo stěžovateli možnost obrany v řízení o odvolání, protože mu na vyjádření k protokolu o výsledku svědka Davida Doležala dalo lhůtu 15 dnů, a to přesto, že tento protokol mělo k dispozici od prosince 2007. Tímto postupem stěžovateli zabránilo, aby mohl reagovat na výroky svědka. V odvolacím řízení stěžovatel zaslal na základě výzvy finančního ředitelství další vyjádření k věci, kde znovu zopakoval, že vyžadované doklady k činnosti realitní kanceláře jsou založeny v účetnictví roku 2005. Tedy vlastně šlo o důkaz, který však finanční ředitelství, stejně jako správce daně, neakceptovalo.

Stěžovatel dále namítal, že městský soud neodůvodněně odmítl provést navrhované důkazy. Např. výslech svědka Davida Doležala měl doložit jakým nepřipustným způsobem správce daně s tímto svědkem manipuloval, jak od něho získával výpovědi a ovlivňoval ho. Městský soud tak přisvědčil tvrzením finančního ředitelství a vůbec nevzal v úvahu závažná porušení práv stěžovatele. K tvrzení městského soudu, že stěžovatel mohl navrhnout výslech svědků Mgr. H. a Ing. S., stěžovatel uvedl, že nemohl, protože Mgr. H. dne 30. 3. 2003 zemřel a u Ing. S. nevěděl, kde by ho měl vyhledat. Stěžovatel dále odkázal na usnesení Městského soudu v Praze č. j. 72 Cm 134/2008 - 11, z něhož vyplývá, že David Doležal působil ve společnosti PRIMANO, s. r. o. působil zcela vědomě. Městský soud také odmítl výslech stěžovatelova daňového poradce, aniž by toto odmítnutí odůvodnil. Přitom by jeho výslech ozřejmil, jak to bylo se zaúčtováním platby za odkoupení pohledávky. Stěžovatel se rovněž neztotožnil s názorem městského soudu, že nedoložil potřebné doklady, neboť jako důkaz navrhoval kompletní účetnictví z roku 2005, kde jsou právě tyto požadované doklady ve vší úplnosti obsaženy. Zákony citované městským soudem pak nemají s projednávanou věcí nic společného, protože se v zásadě týkají zcela jiných forem podnikání, než v jaké podnikal stěžovatel. Od toho se pak odvíjí také odlišný způsob vedení účetnictví a odlišná aplikace daňových zákonů. Postupem při zaúčtování částky 1 mil. Kč se městský soud nezabýval, stejně jako nezákonným způsobem výslechu svědka Davida Doležala, na kterém byla založena zpráva o daňové kontrole a následný platební výměr. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a spolu s ním zrušil i rozhodnutí finančního ředitelství a dodatečný platební výměr.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V souvislosti se stížní námitkou nezákonně provedeného výslechu svědka Davida Doležala stěžovatel namítal také provedení výslechu tohoto svědka dožádaným správcem daně a nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství z toho důvodu, že nereagovalo na některé odvolací námitky. Takové námitky však žaloba neobsahovala. Námitka „nezákonného přenesení výslechu svědka“ byla písemně uplatněna až dne 10. 5. 2012 v návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2012, č. j. 7 Afs 74/2011 – 135. Tyto stížní námitky nejsou ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustné, protože stěžovateli nic nebránilo je v žalobě uplatnit.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil také stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku soudu z důvodu zmatečnosti, obecnosti a nedostatečného odůvodnění odmítnutí provedení stěžovatelem navrhovaných důkazů.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek nepřezkoumatelný ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud není z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za nedůvodné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku je však zřejmé, že městský soud se zabýval všemi žalobními námitkami a podrobně odůvodnil své závěry, zejména proč se v případě zálohy ve výši 1 mil. Kč nejedná o daňově uznatelný výdaj. Městský soud také odůvodnil, proč neprovedl důkaz výslechem svědků navržených stěžovatelem. Soud je oprávněn podle ust. § 77 s. ř. s. provést dokazování za účelem ověření, zda skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel, byl zjištěn správně. Soud není vázán důkazními návrhy v tom smyslu, že by byl nucen každý navržený důkaz provést, ale pokud jej neprovede, musí svůj postup vždy řádně odůvodnit. Neúčelnost navrženého důkazu lze odůvodnit např. tím, že má prokázat skutečnost již nepochybně prokázanou, nebo tím, že by nikdy nemohl, již např. z důvodů logických, technických či vyplývajících jinak z povahy věci, vést ke zjištění rozhodných skutečností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Afs 15/2008 - 108, www.nssoud.cz). V daném případě městský soud v napadeném rozsudku odůvodnil nadbytečnost provedení navrhovaných důkazů tím, že skutkový stav byl v daňovém řízení zjištěn dostatečně proto to, aby mohl posoudit rozhodné právní otázky. Rozsudek městského soudu tak odpovídá požadavkům na přezkoumatelné soudní rozhodnutí.

V dané věci je spornou otázkou, zda stěžovatel unesl v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně svých tvrzení a zda správce daně prokázal skutečnosti vyvracející průkaznost stěžovatelovy daňové evidence.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti jednotlivých stížních námitek ze své konstantní judikatury. jedná se o rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, v němž uvedl, 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 ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný

totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „(d)añové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho náleží z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz uvedl, že „(d)oplňení řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší.“

Podle obsahu správního spisu zahájil správce daně u stěžovatele dne 12. 4. 2006 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za zdaňovací období roku 2004. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2006, správce daně poučil stěžovatele, že je povinen předložit veškeré účetní, daňové a jiné doklady, jež jsou rozhodné pro správné stanovení jeho daňových povinností, a to zejména doklady, jejichž vedení ukládá zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a jiné doklady např. peněžní deník, účetní deník, výpisy z běžného účtu, záznamní evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, evidenci hmotného a nehmotného majetku včetně dokladů o jeho pořízení, faktury vydané a přijaté, příjmové a výdajové pokladní doklady (hotovost), evidenci pohledávek a závazků, leasingové a nájemní smlouvy. Stěžovateli byla téhož dne předána výzva, aby předložil veškeré doklady vztahující se k účetnictví za zdaňovací období roku 2004, konkrétně peněžní deník, evidenci příjmů a výdajů, příjmové a výdajové pokladní doklady, přijaté a vydané faktury, výpisy z bankovních účtů, inventurní knihu hmotného a nehmotného majetku, včetně dokladů o jeho pořízení, soupis pohledávek a závazků, inventarizaci zásob k začátku a ke konci zdaňovacího období, nájemní, leasingové a jiné smlouvy, veškeré další účetní a jiné písemnosti a doklady, které má k dispozici za zdaňovací období roku 2004. Stěžovatel při zahájení daňové kontroly předal správci daně mimo jiné peněžní deník, knihu pohledávek, knihu závazků, evidenci drobného majetku, závěrku daňové evidence, výdajové a příjmové pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů a evidenci jízd. V další výzvě ze dne 18. 4. 2006 vyzval správce daně stěžovatele k prokázání že finanční prostředky v konkrétní výši vložené v hotovosti do pokladny a na běžný účet byly správně zdaněny. Dále správce daně vyzval stěžovatele k prokázání a doložení, že výdajové položky (ve výzvě konkrétně označené a zaúčtované v peněžním deníku) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů a sdělení, k jakému účelu sloužily. Finanční úřad pro Prahu – Jižní město na dožádání správce daně ze dne 18. 4. 2006 ohledně

pokračování

společnosti PRIMANO, s. r. o. sdělil, že dne 15. 5. 2006 se uskutečnilo ústní jednání s Davidem Doležalem, jednatelem a likvidátorem společnosti PRIMANO, s. r. o., kterého se stěžovatel ani jeho zástupce nezúčastnili. U tohoto jednání David Doležal nepředložil účetnictví ani účetní doklady za rok 2004 a uvedl, že je nemá a nikdy neměl s tím, že podepisoval doklady, které mu byly předkládány předchozím jednatelem Alanem Ledvinou. Součástí odpovědi na dožádání je protokol z uvedeného ústního jednání. Následně dne 27. 7. 2006 vyzval správce daně stěžovatele mimo jiné k prokázání a doložení, že výdajové položky, konkrétně správcem daně vyjmenované, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a ke sdělení, k jakému účelu sloužily. Mezi nimi byly mimo jiné uvedeny částky 1 mil. Kč na odkup pohledávky TGS, částky 150.000 Kč, 357.000 Kč a 150.000 Kč za ekonomické poradenství a částky související s realitní činností. Stěžovatel v odpovědi ze dne 8. 8. 2006 na výzvy správce daně uvedl, že každý dokument, který si v rámci své běžné činnosti nechal vyhotovit na katastru nemovitostí či archivech, musel být kolkován, což jsou úhrady za správní poplatky. Vyhotovování těchto listin je pro práci realitní kanceláře naprostou nutností. Totéž se týká správních poplatků, což jsou zase platby za ověřování kopií úředních listin. K částkám za ekonomické poradenství uvedl, že při vyřizování pohledávek si musel opatřit řadu informací prostřednictvím další firmy. Smlouva, včetně účetních dokladů, je založena v účetních dokladech. O obsahu informací, které od společnosti PRIMANO, s. r. o. dostával, nemá povinnost nic vysvětlovat. Dále uvedl: *„(...) důležité je, že mně tyto informace pomohly při realizaci podnikatelských aktivit. Bylo by asi jinak dost pošetilé, aby vydával peníze jen tak.“* K položce 1 mil. Kč uvedl, že se jednalo o běžný obchodní případ, kterým měl pro společnost KM – Servis, spol. s. r. o. odkoupit pohledávku. Na to byla složena záloha, a protože se věc nerealizovala, zálohu vrátil. Vše k tomu je založeno v účetních dokladech. Stěžovatel mimo jiné k této částce v odpovědi na výzvu uvedl: *„Co mám k tomu vysvětlovat? To se mě budete skutečně ptát jako nějakého idiota na to, proč jsem dělal či nedělal tu či onu obchodní operaci, co jsem tím sledoval, s kým jsem jednal? To už zacházejte daleko, nemyslíte?“* Následně správce daně předvolal svědka Davida Doležala na den 11. 1. 2007 a oznámení o jeho výsledku bylo zasláno stěžovateli a jeho zástupci. Stěžovatel se omluvil z důvodu pobytu v zahraničí s tím, že se za něj zúčastní jeho otec a požádal o sdělení přesného předmětu jednání, aby se mohl připravit a klást svědkovi kvalifikované otázky. Správce daně stěžovateli sdělil, že výslech svědka se bude týkat spolupráce v oblasti organizačního a ekonomického poradenství a jejího zprostředkování v roce 2004. Podle úředního záznamu ze dne 11. 1. 2007 se ke správci daně dostavil pouze otec stěžovatele, zatímco svědek se nedostavil, protože se mu předvolání nepodařilo doručit. Dne 30. 3. 2007 předvolal správce daně stěžovatele podle ust. § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na 27. 4. 2007 za účelem seznámení s výsledky daňové kontroly. Podle zprávy o daňové kontrole sepsané dne 3. 5. 2007 stěžovatel v roce 2004 nevykázal žádný zdanitelný příjem vyplývající z realitní činnosti. Vzhledem k tomu, že v předložené evidenci příjmů a výdajů takovou činnost nevykazoval, správce daně neosvědčil vyjádření stěžovatele k výdajům týkajícím se činnosti v oblasti nemovitostí jako důkaz. Podle správce daně stěžovatel neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. K nákladům na ekonomické poradenství v částce 657.000 Kč správce daně s odkazem na ust. § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků uvedl, že stěžovatel byl povinen prokázat oprávněnost uplatnění daňových výdajů. Nestačí pouze částky na základě přijatých daňových dokladů (faktur), pokladních dokladů, popř. smluv, zaúčtovat do peněžního deníku a tvrdit, že služby byly poskytnuty, vyfakturovány a zaplacený v hotovosti, ale je třeba toto tvrzení všemi dostupnými prostředky prokázat. Správce daně neosvědčil vyjádření stěžovatele jako důkaz, neboť žádným způsobem neprokázal, o jaké výdaje se přesně jednalo, s kým bylo jednáno a kde, o jaké informace vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů se jednalo a jak byly využity v rámci podnikatelské činnosti, kdy a kde došlo k předání finančních částek, a v neposlední řadě, že se jednalo o výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Společnost PRIMANO, s. r. o. uvedená na daňových dokladech nevykazuje žádnou podnikatelskou činnost a nemá žádné účetnictví. K výdajům za odkup pohledávek správce daně uvedl, že se jednalo

o postoupení pohledávek na základě uzavřených smluv. Při zahrnování pohledávek do výdajů je třeba postupovat podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. V předložené daňové evidenci stěžovatele bylo zjištěno, že v předmětném zdaňovacím období k prodeji nebo postoupení uvedených pohledávek nedošlo. Stěžovatel v rozporu s ust. 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje spojené s pořízením (postoupením) pohledávek do zdanitelných výdajů. Dne 3. 5. 2007 byl zástupce stěžovatele PhDr. L. H. (plná moc ze dne 2. 5. 2007) seznámen s výsledky daňové kontroly a se zprávou o daňové kontrole, který k tomu uvedl, že v případě částky 657.000 Kč nesouhlasí se zjištěním správce daně a v případě částky 1.050.000 Kč jde o chybné zaúčtování účetní firmou.

Správce daně v odvolacím řízení požádal Finanční úřad pro Prahu – Jižní město a Finanční úřad v Říčanech o výslech svědka Davida Doležala. Finanční úřad pro Prahu Jižní město sdělil, že David Doležal je od roku 2004 nekontaktní a písemnosti jsou společností PRIMANO, s. r. o. doručovány veřejnou vyhláškou. Finanční úřad v Říčanech sdělil, že svědek David Doležal se dostavil, ale stěžovatel ani jeho zástupce nikoliv, přestože oznámení o výslechu svědka převzali. Kopii protokolu o výslechu svědka Davida Doležala zaslalo finanční ředitelství stěžovateli spolu s výzvou ze dne 3. 4. 2008, v níž uvedlo: *„Protože jste uplatnil jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů výdaje za nákup kolků a platby správních poplatků v celkové výši 13 271,50 Kč a k nim v daňovém řízení poskytl pouze vlastní názor a vysvětlení, které není dokladem prokazujícím důvody, pro které by měly být posouzeny jako daňové výdaje, je nezbytné, abyste konkretizoval a doložil, jaká zjištění a jakým způsobem byla získána v průběhu roku 2004 a jak byla využita na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. (...) Dále Vás vyzýváme k prokázání, že částky zaúčtované v peněžním deníku a vyplacené firmě PRIMANO, s.r.o. jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2004, tj. že služby deklarované na fakturách byly realizovány. Důvodem pochybnosti správce daně o uskutečnění služeb společností PRIMANO s.r.o. je odpověď dožadného správce daně (Finančního úřadu pro Prahu-Jižní město), kde uvádí, že místně příslušný správce daně nemohl provést výslech svědka, jednatele společnosti PRIMANO, s.r.o. a od roku 2006 i likvidátora této společnosti, pana Davida Doležala, neboť společnost PRIMANO, s.r.o. je od roku 2004, kdy podala přihlášku k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003, nekontaktní, písemnosti jsou společností doručovány veřejnou vyhláškou a na adrese uvedené v obchodním rejstříku se společnost nezdržuje, ani zde není označena provozovna. Důvodem pochybnosti správce daně je dále odpověď dožadného správce daně Finančního úřadu v Říčanech.(...) Protože do protokolu o ústním jednání č.j. 110769/07/059931/7116 svědek David Doležal vypověděl, že nikdy nebyl ve společnosti PRIMANO s.r.o., nerykonával jakoukoli činnost pro tuto společnost, za úplaty podepisoval místo faktur a smluv pouze předložené čisté papíry, peníze uvedené na fakturách nikdy nepřebíral, předávání částek uvedených na fakturách se nikdy neúčastnil. K částce 1.000.000,- Kč v odvolání tvrdíte, že se jedná o zálohovou platbu vyplývající ze smlouvy o budoucí smlouvě o postoupení pohledávky uzavřené mezi TGS (postupitel) a mezi stěžovatelem (postupník) dne 26. 4. 2004, která nebyla nikdy realizována, neboť stěžovatel od smlouvy odstoupil. Uvádíte, že se jednalo o běžnou zálohovou platbu, která je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a že navrácení této platby jste zahrnul do daňových výnosů roku 2006. Protože jste v roce 2004 vedl daňovou evidenci podle ust. § 7b zákona o daních z příjmů a podle odst. 2 tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů se pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, vyzýváme Vás k prokázání, z jakých důvodů je uvedená částka 1.000.000,- Kč Vámi uplatněna jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když se jednalo o poskytnutou zálohu na pořízení pohledávky.“* Stěžovatel v odpovědi na výzvu uvedl, že důkazy, které po něm po čtyřech letech finanční ředitelství požaduje, by byly mapové a evidenční podklady získávané na katastrálních úřadech, které však nearchivuje, neboť to žádný právní předpis neukládá, protože se nejedná o daňové doklady. Např. se jednalo o prodej minimálně 11 nemovitostí v roce 2005, o vypořádání (prodej) celého souboru pozemků v Praze 6. K tomuto případu stěžovatel dále uvedl, že k němu má náhodou i katastrální mapu. Ve věci restitučních nároků se jednalo o pozemek v Přestavlkách, který získal v aukci pořádané pozemkovým úřadem a který v únoru 2005 prodal. Všechny doklady jsou v účetnictví firmy. Stěžovatel také poukázal na časová specifika podnikání realitní

pokračování

kanceláře. Ke společnosti PRIMANO, s. r. o. stěžovatel uvedl, že spojení souvisí s vyřizováním závazků KM - Servis, spol. s r. o. Všechny doklady jsou založeny v účetnictví. Činnost PRIMANO, s.r.o. vyplývá i z výpisu z obchodního rejstříku, který je pro stěžovatele jediným možným zdrojem informací o této firmě. Jen z tvrzení svědka Davida Doležala, že stěžovatele nezná, nelze dovodit, že mu nemohla žádné služby poskytovat. Přitom tento svědek se jako jednatel za společnost PRIMANO, spol. s.r.o. podepisoval a přijímal peníze. Svědek tedy potvrdil pravost dokladů od této společnosti a ostatní obsah jeho výpovědi není pro posouzení věci podstatný. Stěžovatel neměl povinnost provádět analýzy firem, s nimiž vstupoval do kontaktu a nemůže nést za jiné firmy odpovědnost. Služby společnosti PRIMANO, spol. s. r. o. byly stěžovateli poskytovány Ing. S. Jednalo se o široký okruh informací, které stěžovateli výrazně pomohly k realizaci odkupu značného množství pohledávek ve velmi krátké době. S Ing. S. ani s Ing. H. nikdy nejednal stěžovatel osobně, ale vždy jeho otec PhDr. L. H. K problému zaučtování finančních prostředků na odkoupení pohledávky od TGS stěžovatel uvedl, že je provedla na základě úplných podkladů účetní firma a potvrdil je také daňový poradce Mgr. Štěpán. K této věci není stěžovatel schopen se vyjadřovat s patřičnou odbornou úrovní, a proto odkázal na vyjádření k daňové kontrole.

Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání mimo jiné uvedlo, že stěžovatel se v roce 2004 zabýval nákupem a prodejem postoupených pohledávek. K provozování realitní činnosti nepředložil kromě svého tvrzení jediný důkazní prostředek. Stěžovatel se nemůže v případě důkazní nouze dovolávat obecných postupů při vedení realitní kanceláře. Pokud doložil kopii katastrální mapy pozemku, není z ní zřejmé, jakého katastrálního území se týká a smlouvu s objednatelům nedoložil. K prokázání daňově účinných výdajů za ekonomické poradenství od firmy PRIMANO, s. r. o. nestačí předložené listiny, smlouvy, existence razítka a podpisů na nich, a to zvláště existují-li skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů. Takovými skutečnostmi byly zjištění správce daně místně příslušného společnosti PRIMANO, s. r. o. (společnost neprokazuje od roku 2004 žádnou činnost, je nekontaktní, písemnosti jsou doručovány veřejnou vyhláškou, neboť na adrese uvedené v obchodním rejstříku se společnost nezdržuje, není na ní uvedena provozovna nebo jakkoli označeno místo jejího sídla). Stěžovatel uvedl, že jednal s jinou osobou (Ing. S.), než byl jednatel, ale předložil důkazní prostředky, které jsou podepsány jednatel společnosti PRIMANO, s. r. o. Davidem Doležalem. Proto správce daně v odvolacím řízení provedl výslech svědka Davida Doležala. Svědek vypověděl, že podepisoval čisté nalinkované papíry v pravém rohu dole a faktury, ale smlouvy ani účtenky za hotové nepodepisoval a ani nepřebíral hotovost. Proto podpisy na účtenkách a smlouvách nejsou jeho podpisem. Na dotaz správce daně uvedl, že se poradenstvím nezabýval, nedovedl popsat, jak byla spolupráce vyhodnocována a následně stanovena cena. Stěžovatel byl o datu výslechu svědka Davida Doležala uvědoměn a bylo tak na něm, zda využije své právo účastnit se ho. K částce ve výši 1 mil. Kč byla předložena smlouva o budoucí smlouvě o postoupení pohledávky uzavřenou mezi stěžovatelem a TGS dne 8. 6. 2004. Přestože není zálohová faktura upravena žádným právním předpisem a nejedná se o účetní ani daňový doklad, je důkazním prostředkem, který prokazuje právní důvod pro zaplacení zálohy. Doklad, na jehož základě je účtováno, je pak výpis z účtu, který podle zápisu v peněžním deníku eviduje, že byla z účtu odepsaná částka ve výši 1 mil. Kč. Protože podle ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů je pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením daňově uznatelným výdajem jen do výše příjmů plynoucích z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení, je i záloha na pořízení pohledávky výdaj nedaňový. Současně měla být tato částka evidována jako pohledávka. Okolnost, že odvolatel zahrnul vrácenou zálohu na pořízení pohledávky do zdanitelných příjmů v roce 2006, není důvodem pro daňovou uznatelnost tohoto výdaje v roce 2004.

Podle ust. § 31 odst. 2 zákona 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. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků 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 (příznání, 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 § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích; podle odst. 2 pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Podle odst. 5 citovaného ustanovení je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.

Základním důkazním prostředkem k ověření správnosti základu daně a daně jsou účetnictví nebo daňová evidence. Stěžovatel vedl daňovou evidenci, a proto důkazním prostředkem k ověření správnosti základu daně byla především kniha jízd, účetní doklady, faktury, protokoly apod. Stěžovatel předložil daňové doklady, jejichž průkaznost správce daně zpochybnil, což pro stěžovatele znamenalo prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinak. Z hlediska ověření správnosti tvrzení uvedených v daňovém příznání bylo podstatné, zda správcem daně zpochybněné doklady odpovídaly skutečně realizovaným službám a plněním, a to v souvislosti s příjmy stěžovatele, či se jednalo alespoň o účelně vynaložené prostředky na případy, které se nakonec nerealizovaly. Finanční ředitelství dospělo ke správnému závěru, že k prokázání nákladů vynaložených na kolky a správní poplatky, když v roce 2004 stěžovatel příjmy z činnosti v oblasti nemovitostí neměl, mohla sloužit konkrétní dokumentace k případům týkajícím se jeho činnosti v oblasti nemovitostí v roce 2005. Tvrzení, že „*vše se nachází v účetnictví za rok 2005*“ a pouhé tvrzení realizace případů z roku 2005, včetně doložení kopie katastrální mapy, bez toho, aniž by byla předloženy další listinné důkazní prostředky, např. objednávka od majitele nemovitosti, smlouva o zprostředkování apod., nelze považovat za prokázání oprávněnosti výdajů, uplatněných v roce 2004 na správní poplatky a kolky. Stěžovatel měl povinnost prokázat to, co tvrdil, konkrétními důkazními prostředky.

pokračování

Správce daně zpochybnil průkaznost dokladů a faktur, které měly dokladovat poskytnutí služeb společností PRIMANO, s. r. o. stěžovateli na základě odpovědi Finančního úřadu pro Prahu – Jižní město a vyjádření stěžovatele ze dne 8. 8. 2006. Správce daně se proto mohl v dodatečném platebním výměru odchýlit od stěžovatelem v daňovém přiznání tvrzené daňové povinnosti. Doklady předložené stěžovatelem totiž nebylo možné osvědčit jako důkazy. Finanční ředitelství pak dospělo ke správnému závěru, že v průběhu daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti zpochybňující oprávněnost uplatnění některých nákladů stěžovatele. Stěžovatel v této souvislosti namítal, že obsah odpovědi Finančního úřadu pro Prahu – Jižní město na dožádání ze dne 16. 5. 2006 si musel správce daně vymyslet, neboť byla datována pozdějším datem než zpráva o daňové kontrole. Tato námitka však není důvodná, neboť zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 3. 5. 2007, tedy skoro o rok později.

Pokud se jedná o námitky vztahující se k výsledku svědka Davida Doležala, tyto vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodné. Svědek David Doležal, který měl objasnit, jaké služby společnost PRIMANO, s. r. o. stěžovateli poskytovala prostřednictvím Ing. S., byl vyslechnut v odvolacím řízení a stěžovatel byl o tomto výsledku správcem daně včas vyrozuměn. Výpověď svědka Davida Doležala nijak nezpochybňuje, a ani nedoplňuje, co tvrdil stěžovatel, že Davida Doležala nezná a že jednal s Ing. S., který mu předával originální účetní doklady od společnosti PRIMANO, s. r. o., podepsané Davidem Doležalem. Navíc pravost faktur vystavených touto společností nebyla správcem daně zpochybňována. Byla však zpochybněna jejich průkaznost, neboť správce daně na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že tyto doklady byly pouze účelově vystavovány bez skutečného poskytnutí služeb. Ve vztahu k ekonomickému poradenství stěžovatel neuvedl prakticky nic k tomu, jaké služby mu byly Ing. S. ze společnosti PRIMANO s. r. o. poskytnuty. Nevysvětlil ani důvody, které ho k této procesní strategii vedly. Přitom údaje o majetku apod. poskytnuté v daňovém řízení jsou před zveřejněním chráněny zákonnou povinností mlčenlivosti správce daně (§ 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Jeho vyjádření na výzvy nebyly takovými důkazními prostředky, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Stěžovatel tvrdil, že informace o společnosti PRIMANO, s. r. o. znal pouze z obchodního rejstříku. Proto je irelevantní skutečnost, zda Davida Doležala znal či neznal, zda se s ním setkal či nesetkal, protože David Doležal stěžovateli žádné služby neposkytoval, což konstatoval správně i městský soud. Stěžovateli, bez ohledu na svědeckou výpověď Davida Doležala, nic nebránilo v tom, jakýmkoliv jiným způsobem objasnit a vysvětlit předmět služeb, které Ing. S. poskytoval, když stěžovateli nebo jeho otci předával formálně bezvadné doklady od společnosti PRIMANO, s. r. o., a k jakým konkrétním případům se tyto služby vztahovaly. Ostatně ani v kasační stížnosti k tomu stěžovatel nic neuvedl. Z celého dosavadního řízení není zřejmé, co stěžovateli bránilo popsat konkrétní povahu ekonomického poradenství, za které zaplatil poměrně vysokou částku 657.000 Kč. Z toho důvodu také městský soud oprávněně odmítl jako nadbytečné provést důkaz výsledkem svědka Davida Doležala, PhDr. L. H. a A. L. a trestním spisem Davida Doležala, když stěžovatel jednal pouze s Ing. S. a ke konkrétnímu obsahu poskytnutých služeb odmítal v daňovém řízení cokoliv bližšího sdělit.

Správce daně i finanční ředitelství postupovaly v daňovém řízení tak, aby mohly správně stanovit daňovou povinnost stěžovatele. Podle ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Podle ust. § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy. Správce daně v souladu se zásadou součinnosti, které vyplývá z citovaných ustanovení

zákonu o správě daní a poplatků opakovaně umožnil stěžovateli, aby se vyjádřil k deklarovaným nákladům a jejich souvislosti s konkrétními příjmy. Ze správního spisu není patrné, že by správce daně postupoval vůči stěžovateli šikanózně či svévolně, například jej nepřiměřeně zatěžoval bezdůvodným vyžadováním jeho osobní účasti při prováděných úkonech. Správci daně nelze přičítat k tíži, že se svědek David Doležal nedostavoval na předvolání k podání svědecké výpovědi. Nevyužil-li stěžovatel svého práva klást svědkovi Davidu Doležalovi otázky při výslechu, bylo mu umožněno se k jeho svědecké výpovědi vyjádřit, což také učinil v podání ze dne 21. 4. 2008, v němž uvedl, že s Davidem Doležalem nikdy nejednal a že vše se odehrávalo mezi jeho otcem a Ing. S. Lhůta 15 dnů k vyjádření k výzvě správce daně ze dne 3. 4. 2008 byla dostatečná. Námitka, že stěžovateli bylo stanovením 15 denní lhůty k vyjádření k výzvě a přiloženým odpovědím dožádaných správců daně znemožněno na výpověď svědka Davida Doležala reagovat, tak není důvodná.

Důvodná není ani stížní námitka, že výzvy správce daně ze dne 12. 4. 2006 a 18. 4. 2006 byly nekonkrétní. Výzva ze dne 18. 4. 2006 obsahovala zcela konkrétní dotazy správce daně ke konkrétním nákladovým položkám. K výzvě ze dne 12. 4. 2006, která byla předána stěžovateli při zahájení daňové kontroly, a v návaznosti na kterou správci daně předal konkrétní doklady související s jeho podnikáním (peněžní deník, kniha pohledávek, kniha závazků, evidence drobného majetku, závěrka daňové evidence), Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že podle ust. § 31 odst. 9 je to daňový subjekt, který má povinnost předložit (a uchovávat) hodnověrné a kompletní doklady jako důkazní prostředky ke svým tvrzením v daňovém přiznání. V této souvislosti lze odkázat na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, v němž Ústavní soud uvedl, že *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“*

K námitce nezákonného projednání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud uvádí, že je na daňovém subjektu, aby využil svého práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, jak vyplývá z ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, podle kterého má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Na tomto právu stěžovatel nebyl zkrácen, jak je zřejmé z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole. Tvrzení o způsobu komunikace správce daně s otcem stěžovatele není zřejmé ani z tohoto protokolu, ani ze správního spisu. Stěžovatel se prostřednictvím svého otce naopak ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil a dále měl možnost prokázat svá tvrzení opakovaně i v odvolacím řízení.

Pokud se jedná o uplatnění částky 1 mil. Kč jako nákladu, městský soud správně odmítl výsledek účetní stěžovatele jako nadbytečný, protože skutkově není ohledně uplatnění této částky a účelu jejího zaplacení (záloha na budoucí odkup pohledávky od TGS) pochyb. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že sporné mezi účastníky je, zda předem vyplacená záloha na budoucí odkup pohledávky, který se doposud nerealizoval, je daňově uznatelným výdajem. Zdanění této částky po jejím vrácení v roce 2006, není otázkou, která by týkala projednávané věci, kdy se jedná o posouzení správnosti závěru daňové neuznatelnosti této zálohy v roce 2004. V této souvislosti

pokračování

lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, z něhož mimo jiné vyplývá, že určité položky lze z pohledu účetního výkaznictví zaúčtovat, ale pro daňovou uznatelnost je určující zákon o daních z příjmů. Pro závěr, zda účetní případ podléhá dani z příjmů, není, a nemůže být, zásadně určující, jak je o něm účtováno.

Stěžovatel v kasační stížnosti směšuje daňové zásady a způsob vedení daňové evidence. Bez ohledu na to, zda daňový subjekt používá účetnictví či vede daňovou evidenci, jsou daňové zásady ve vztahu k výdajům a povinnost prokázat souvislost výdajů na pořízení pohledávky s příjmy totožné. Zálohová platba 1 mil. Kč nemůže být daňově uznatelným výdajem ani v případě, že byla zahrnuta do daňové evidence. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů, je výdajem u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů plynoucích z jejich úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení. Citované ustanovení tak jednoznačně stanoví podmínku, dle níž je záloha daňově uznatelným výdajem. Částka, kterou stěžovatel za pohledávku vynaložil, by se stala daňově uznatelným nákladem až by měla souvislost s příjmem z následného prodeje či postoupení stěžovatelem na dalšího postupníka. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 11. 2005, č. j. 5 Afs 4/2005 – 45, publ. pod č. 1415/2007 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, zdůraznil, že ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů limituje výši výdaje, který lze daňově uznat, a také stanoví, kdy tak lze učinit. Je to v okamžiku úhrady pohledávky nabyté postoupením. Úhradou je přitom třeba rozumět skutečně obdrženu platbu, nikoli pouze příslib platby, která má být uskutečněna v budoucnu. Citovaný závěr lze vztáhnout i na případ stěžovatele. Finanční ředitelství, resp. městský soud, posoudily právní otázku daňové uznatelnosti zálohy ve výši 1 mil. Kč na budoucí odkup pohledávky v souladu s podmínkou stanovenou zákonem o daních z příjmů. Tvrdil-li stěžovatel, že byl až ve zprávě o daňové kontrole seznámen s tím, že správce daně hodlá na předmětný výdaj uplatnit ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů, a tudíž se proti tomu nemohl bránit, je toto tvrzení v rozporu se skutečností, protože byl vyzván dne 27. 5. 2006 k prokázání a doložení účelu vynaložení částky 1 mil. Kč. Správce daně pak ve zprávě o daňové kontrole neučinil nic jiného, než že v návaznosti na odpověď stěžovatele ze dne 8. 8. 2006 aplikoval citované ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by byl spor o skutkových okolnostech týkajících se předmětné transakce. V odvolacím řízení pak tedy šlo pouze o posouzení právní otázky, zda takto vyplacená záloha byla správcem daně správně vyňata z daňově uznatelných nákladů, neboť to stěžovatel v odvolání zpochybňoval. Namítal-li stěžovatel, že na daný případ dopadá ust. § 23 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, jedná se o obecné pravidlo, které není nijak v rozporu s výše vyslovenými závěry vztahujícími se k speciální právní úpravě daňové uznatelnosti nákladů na pořízení pohledávky.

Poukaz stěžovatele na ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není v dané věci na místě, neboť toto ustanovení se týká výtýkacího řízení. U stěžovatele však probíhala daňová kontrola ve smyslu ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, která je kontrolním postupem odlišným od výtýkacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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 odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 23. května 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu