



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **R. S.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2014, č. j. 10 Af 44/2013 – 42,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 31. 3. 2014, č.j. 10 Af 44/2013 - 42, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 3. 2013, č.j. 9558/13/5000 - 14102-701130 a č.j. 9559/13/5000-14102-701130, jimiž byly na základě odvolání stěžovatele změněny platební výměry Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2009, č.j. 276918/09/077910301253 a č.j. 276920/09/077910301253, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že není důvodná námitka, že daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena pouze formálně. Protokol o zahájení daňové kontroly dne 12. 5. 2008 splňuje požadavky stanovené v ust. § 12 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dalším úkonem správce daně po zahájení daňové kontroly bylo místní šetření provedené dne 18. 8. 2008 u externí účetní stěžovatele, která předložila daňovou evidenci a podala správci daně vysvětlení. Poté správce daně provedl dne 29. 8. 2008 místní šetření na České poště, s.p., kde zjišťoval okolnosti ohledně doručování písemností. V rámci uskutečněných místních šetření správce daně s třetími osobami komunikoval, převzal písemnosti a sepsal protokol o poskytnutých informacích

a vysvětleních. Činil tak konkrétní úkony za účelem zjištění správnosti stěžovatelem vykázané daňové povinnosti. S ohledem na probíhající daňovou kontrolu u dalších členů sdružení u místně příslušného správce daně Finančního úřadu v Kaplici byly k dispozici doklady sdružení při jednání dne 6. 1. 2009. Při tomto jednání byl stěžovatel podrobně seznámen s výsledky kontrolních zjištění Finančního úřadu v Kaplici. Na základě zjištění Finančního úřadu v Kaplici a z daňové evidence předložené stěžovatelem vznikly pochybnosti o správnosti údajů, které stěžovatel vykázal v daňových přiznáních. Správce daně proto doručil stěžovateli výzvu k odstranění vzniklých pochybností. Podle krajského soudu stěžovatel neprokázal, že nakoupil fyzicky existující materiál od dodavatelů Účtoservis Lorenc, spol. s r.o., CB-plast, s.r.o. a Telspro Vágner, spol. s r.o., zaplatil tvrzenou výši finančních prostředků a tento materiál skutečně použil pro účely dosažení zisku. Tato skutečnost nebyla prokázána ani výsledkem svědků S. L., JUDr. F. Ch. a R. V. Stěžovateli měl možnost, aby rozhodné skutečnosti prokázal. Správce daně mu doručil výzvu, ve které byly podrobně specifikovány pochybnosti. Stěžovatel však důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně neodstranil. Krajský soud rovněž neshledal pochybení správce daně ohledně místního šetření dne 18. 8. 2008 u externí účetní stěžovatele a dne 29. 8. 2008 u České pošty, s.p., neboť se nejednalo o výslechy svědků. S protokoly o místním šetření byl zástupce stěžovatele řádně seznámen. Byla mu tak dána možnost se ke kontrolním zjištěním vyjádřit, a proto nemohl být zkrácen na svých právech. Nedůvodná je podle krajského soudu i žalobní námitka, že stěžovateli měla být přiznána relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných. V daném případě ke stanovení daně došlo dokazováním, kdy byly vyloučeny výdaje, které nebyly stěžovatelem prokázány. Jestliže nebyly splněny zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek, nemohl správce daně přiznat relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že příslušný správce daně daňovou kontrolu neprovedl, když pouze převzal výsledky daňové kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici u osob pracujících se stěžovatelem ve sdružení. Navíc v době provádění daňové kontroly u stěžovatele ani on ani daňová správa, Finanční úřad v Kaplici nevyjímaje, nedisponovali účetnictvím, které bylo v držení Policie ČR. Přitom účetnictví tvoří jen faktury, ale i např. předávací protokoly a další podklady schopné objasnit uskutečnění obchodního případu. Tyto však stěžovatel z objektivních důvodů použít nemohl. Zatímco správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici, stěžovatel byl zcela bez důkazních prostředků. Bez svého účetnictví tak neměl faktickou možnost cokoliv namítat proti výsledkům daňové kontroly jiného správce daně. Stěžovatel dále namítal, že z napadeného rozsudku vyplývá, že náklady minimálně nutné jsou rozhodné pouze v případě stanovení daně za použití pomůcek. V kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu však tento závěr nemůže obstát. Stěžovatel v replice odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č.j. 2 Afs 18/2013 - 45, se kterým se krajský soud věcně nevypořádal. Krajský soud pochybil, pokud potvrdil postup odvolacího finančního ředitelství odmítající stěžovateli přiznat náklady, které z povahy věci stěžovatel za účelem dosažení příjmů musel vynaložit. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil právní otázku, když nepovažoval místní šetření za zastřené výslechy svědků, protože dotyčné osoby odpovídaly na konkrétní dotazy správce daně ohledně důležitých okolností týkajících se stěžovatele. Ve vztahu k výslechu externí účetní podle stěžovatele šlo o zjevné obcházení zákona. Správce daně nemůže obcházet procesní práva daňového subjektu tím, že si bez jeho přítomnosti vytěží osoby odpovědné za vedení účetnictví. Navíc při vyvolání dojmu, že je povinností takových osob vypovídat pravdu a plně spolupracovat, to pod hrozbou sankce ve formě pořádkové pokuty. Daňovému subjektu musí být zachováno právo na informační autonomii, tj. rozhodovat o tom, které skutečnosti o své činnosti v daňovém řízení sdělí. Toto právo však bylo v daném případě hrubě porušeno. Stěžovatel dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007,

č.j. 5 Afs 129/2006 - 142 poukazoval na nutnost posuzovat pohledem podvodu na daň z přidané hodnoty také okolnosti vztahující se k dani z příjmů. K problematice dokazování u daně z přidané hodnoty a daně z příjmů je třeba přistupovat obdobně. Nelze se totiž tvářit, že zatímco u daně z přidané hodnoty je třeba posuzovat možnosti daňového subjektu se o podvodu dozvědět a tomuto předejít, u daně z příjmů je již otázka zavinění nerozhodná. Pro takový diametrálně odlišný přístup nelze nalézt patřičné opodstatnění. Krajský soud tak pochybil, když napadené správní rozhodnutí nezrušil a odvolacímu finančnímu ředitelství nepřikázal celou věc doplnit o posouzení stěžovatelova zavinění. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle polemizovalo s tvrzeními stěžovatele, která považuje za nesprávná a se zcela ztotožnilo s právními závěry krajského soudu, na které v plném rozsahu odkázalo. Z těchto důvodů navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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 odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel především namítal nesprávné posouzení právní otázky, že správce daně neprovedl daňovou kontrolu a pouze převzal výsledky daňové kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici u osob pracujících se stěžovatelem ve sdružení.

Podle obsahu správního spisu byl stěžovatel ve zdaňovacím období 2005 a 2006 členem sdružení fyzických osob s P. D. a M. D. Jinou samostatnou výdělečnou činností v rozhodném období nevykonával. Správce daně proto vycházel z daňové evidence společné pro všechny členy sdružení. Kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006 u stěžovatele byla zahájena dne 12. 5. 2008. Této kontrole předcházela daňová kontrola u dalších dvou členů sdružení, kterou prováděl Finanční úřad v Kaplici jako místně příslušný správce daně, přičemž jeho zjištění vycházela ze společné daňové evidence. Stěžovatel se v průběhu této daňové kontroly jako svědek vyjadřoval k daňové evidenci sdružení, k jeho činnosti i k jeho dodavatelům a jejich fakturaci (protokoly ze dne 7. 4. 2008 a 10. 7. 2008). Do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 5. 2008 stěžovatel uvedl, že doklady správci daně předložit nemůže, protože se nachází u Finančního úřadu v Kaplici. V daňové kontrole proto pokračoval správce daně provedením místních šetření, kterými ověřoval skutečnosti vztahující se k podnikatelské činnosti stěžovatele v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Dne 18. 8. 2008 provedl správce daně místní šetření u stěžovatelovy externí účetní, která předložila daňovou evidenci a podala správci daně vysvětlení. Správce daně vyzval k součinnosti Českou poštu, s.p. a dne 29. 8. 2008 provedl místní šetření za účelem zjištění konkrétních skutečností ohledně doručování písemností stěžovateli. S ohledem na probíhající daňovou kontrolu u místně příslušného správce daně dalších členů sdružení, byly doklady sdružení k dispozici až při ústním jednání dne 6. 1. 2009. V průběhu tohoto jednání byl stěžovatel seznámen s kontrolními zjištěními Finančního úřadu v Kaplici včetně výpovědi svědků (zástupci jednotlivých dodavatelů), kteří se vyjadřovali k dokladům v daňové evidenci sdružení fyzických osob. Tito svědkové byli posléze znovu vyslechnuti v průběhu odvolacího řízení. Na základě zjištění Finančního úřadu v Kaplici a z daňové evidence předložené dne 18. 8. 2008 vznikly správci daně pochybnosti o správnosti údajů, které stěžovatel vykázal v daňových přiznáních. Proto byl stěžovatel výzvou ze dne 23. 3. 2009 vyzván k prokázání, že výdaje uvedené v jeho daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2005 a 2006 jsou výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Podnikal-li stěžovatel spolu s dalšími fyzickými osobami ve sdružení a jako první provedl daňovou kontrolu Finanční úřad v Kaplici, který byl místně příslušným, správcem daně dalších členů sdružení, je nepochybné, že zjištění učiněná tímto správcem daně měla význam i pro stěžovatele, který se podílel na podnikatelské činnosti sdružení 40 % v roce 2005 a 60 % v roce 2006. Jak vyplývá z výše uvedeného, správce daně nepřevzal bez dalšího kontrolního zjištění Finančního úřadu v Kaplici, ale řádně zahájil daňovou kontrolu, v jejím průběhu prováděl různé úkony včetně dokazování a stěžovateli poskytl dostatečný prostor, aby mohl svá tvrzení prokázat. Stížní námitka ohledně neprovedení daňové kontroly u stěžovatele je proto nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně neměl k dispozici účetnictví, které bylo v držení Policie ČR. Tato stěžovatelova argumentace se poprvé objevuje až v žalobě a obsah správního spisu její opodstatněnost nepotvrzuje, když např. do protokolu o ústním jednání dne 12. 5. 2008 stěžovatel výslovně uvedl, že veškeré doklady jsou k dispozici na Finančním úřadu v Kaplici. Ze správního spisu pouze vyplývá, že v držení Policie ČR bylo účetnictví stěžovatelova dodavatele Účtoservis Lorenc, spol. s r.o., přičemž toto účetnictví bylo správcem daně prověřeno při místních šetřeních, která se konala dne 5. 6. 2009 a 24. 6. 2009 u Policie ČR. V této souvislosti Nejvyšší správní soud je třeba zdůraznit, že stěžovatel neprokázal uskutečnění fakturovaných plnění, a proto jeho účetnictví neodráželo faktický stav. Navíc tvrzení stěžovatele o chybějícím účetnictví je obecné a nevyplývá z něj, co by jím mohlo být prokázáno, případně jaká konkrétní listina mohla prokázat stěžovatelova tvrzení o uskutečnění plnění. Také tato stížní námitka je proto rovněž nedůvodná.

Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu pochybení spočívající v tom, že potvrdil správnost postupu odvolacího finančního ředitelství odmítajícího přiznat stěžovateli minimálně nutné náklady, které z povahy věci musel za účelem dosažení příjmů vynaložit a navíc mu vytýkal, že se věcně nevypořádal s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 - 45, na který odkazoval v replice.

Stěžovatel na citovaný rozsudek odkázal v replice k vyjádření odvolacího finančního ředitelství v souvislosti se žalobní námitkou týkající se nepřiznání minimálně nutných nákladů. S touto žalobní námitkou se krajský soud velmi podrobně vypořádal na str. 11 a 12 rozsudku, a to včetně závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11.7.2012, č.j. 8 Afs 71/2011 - 144, na který stěžovatel odkazoval v žalobě. V replice pak na tento rozsudek odkázal znovu s tím, že stěžovateli dává za pravdu nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, sp. zn. 2 Afs 18/2013. I když krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně nereagoval na odkaz na posledně citovaný rozsudek, nemá tato vada vliv na jeho zákonitost. V tomto kontextu je navíc třeba uvést, že názor v něm vyslovený nelze v dané věci aplikovat, protože se jednalo o skutkově odlišný případ. V citovaném rozsudku byla řešena situace, kdy správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti a oprávněnosti výdajů, které daňový subjekt uplatnil v rozhodném období, takže vznikl obrovský rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou zboží. Pořizovací hodnota zboží, které mělo být zakoupeno v letech 1997 až 2.000, činila cca 7.000.000 Kč, a jeho prodejní cena, odůvodňovaná jeho znehodnocením, činila cca 300.000 Kč. Daňový subjekt nebyl schopen předložit veškeré doklady o pořízení předmětného zboží, neboť mu bylo odcizeno účetnictví z let 1997 až 1998. Správce daně pak ponechal příjmy z prodeje zboží v základu daně a neuznal náklady na jeho pořízení. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vycházel z toho, že bylo dostatečně prokázáno, že daňový subjekt zboží (nefunkční agregáty se zpuchřelými pryžovými částmi) v roce 2004 prodal, a proto dospěl k závěru, že pokud bylo zboží prodáno, muselo existovat již před jeho prodejem a na jeho pořízení musely být s největší pravděpodobností vynaloženy určité náklady, přičemž daňový subjekt předložil dostatek důkazů prokazujících alespoň část uplatněných výdajů. V dané věci je

však situace zcela odlišná, protože stěžovatel neprokázal, že nakoupil fyzicky existující materiál od dodavatelů Účtoservis Lorenc, spol. s r.o., CB-plast, s.r.o. a Telspro Vágner, spol. s r.o. a zaplatil jím tvrzenou kupní cenu, a že se tedy jedná o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud proto dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovateli nemohla být správcem daně uznána relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných.

V další stížní námitce stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky, když místní šetření ze dne 18. 8. 2008 a 29. 8. 2008 nevyhodnotil jako zastřené výsledky svědků.

Do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 5. 2008 stěžovatel uvedl „*K údajům z daňové evidence roku 2005 a 2006 může podávat vysvětlení účetní paní K., která je k zastížení na adrese po telefonické dohodě na č.*“ Správce daně proto provedl dne 18. 8. 2008 místní šetření na adrese R. S. DS Technik, L. 209, Č. B. za přítomnosti J. K.. Předmětem místního šetření bylo předložení dokladů daňové evidence za zdaňovací období roku 2005 a 2006 a podání vysvětlení. J. K. předložila pracovníkům správce daně fotokopie tří přijatých faktur z roku 2005 od České pošty s.p., ke kterým poskytla stručné vysvětlení, a soupisy všech přijatých faktur v roce 2005 a 2006 z daňové evidence. Poté bylo místní šetření ukončeno.

Výzvou k součinnosti třetích osob ze dne 18. 8. 2008 byla Česká pošta, s.p. vyzvána, aby sdělila veškeré údaje o obchodní spolupráci se stěžovatelem, konkrétně se mělo jednat o údaje o druhu a množství poskytnutých služeb a fakturované částky za jejich poskytnutí (kopie smluv, objednávek, faktur za poskytnuté služby, případně další doklady dokládající požadované údaje) za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006. Následně bylo dne 29. 8. 2008 provedeno místní šetření na adrese Česká pošta, s.p., Senovážné náměstí 240/1, České Budějovice za přítomnosti Ing. T. P., zaměstnance České pošty, s.p. Předmětem místního šetření byla odpověď na výzvu k součinnosti, předložení dokladů týkajících se obchodní spolupráce se stěžovatelem a podání vysvětlení k těmto dokladům. Ing. T. P. předložil požadované doklady a podal k nim vysvětlení. Poté bylo místní šetření ukončeno.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že v obou případech šlo o místní šetření v souladu s ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků, během něhož jsou třetí osoby povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení (odst. 5 citovaného ustanovení). Třetí osoby v daném případě pouze předložily pracovníkům správce daně požadované doklady a poskytly k těmto dokladům vysvětlení. Nejednalo se tedy o výsledky svědků, a proto je námitka stěžovatele nedůvodná.

Závěrem stěžovatel namítal, že je třeba posuzovat pohledem podvodu na dani z přidané hodnoty také okolnosti vztahující se k dani z příjmů a že odvolací finanční ředitelství mělo posoudit zavinění stěžovatele.

V daném případě nebyl posuzován řetězec dodávek, kde mohla být jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, ale byly posuzovány konkrétní okolnosti transakce stěžovatelem s jeho obchodními partnery. Stěžovateli nebylo vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiných daňových subjektů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení obsažených v daňových přiznáních, a ohledně skutečností, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že jím deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna, že zaplatil jím tvrzené finanční částky a že uplatněné výdaje vynaložil na dosažení,

zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za této situace nelze odvolacímu finančnímu ředitelství vytýkat, že nezkoumalo zavinění stěžovatele. Tato námitka je proto rovněž nedůvodná.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá 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 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 27. listopadu 2014

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu