

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **S. s. r. o**., zast. JUDr. Věrou Liškovou, advokátkou se sídlem Praha 5, Kořenského 15/1107, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2005, č. j. 10 Ca 219/2003 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů v řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2003, č. j. 7874/03-130, bylo zamítnuto odvolání žalobce (nyní stěžovatele), podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech ze dne 24. 6. 2002, č. j. 39821/02/059922/2960, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 224 750 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, která byla výše označeným rozsudkem Městského soudu v Praze zamítnuta; proti tomuto rozsudku nyní podává kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 14. 3. 2005 stěžovatel uplatňuje důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s). Namítá, že v řízení prokázal jím uplatněné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů především daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, tj. vystavenými fakturami, které měly náležitosti předepsané zákonem č. 588/1992 Sb., o dani

z přidané hodnoty. Správce daně neměl proto pro své rozhodnutí, kterým předmětné výdaje neuznal dostatečnou oporu, když své rozhodnutí opřel pouze o zjištění, že v účetnictví společnosti G. L., s. r. o. (dále G. L.) faktury neexistují a ani existovat nemohou. Stěžovatel se neztotožňuje ani se závěrem žalovaného i soudu, že z výsledku šetření vyplynuly skutečnosti, popírající účast společnosti G. L. na předmětné obchodní operaci. Toto tvrzení se opírá pouze o výsledky šetření dožádaného finančního úřadu, jímž bylo údajně nepochybně zjištěno, že společnost G. L. se v letech 1998 až 2000 nezabývala ani montážními pracemi, montáží a demontáží svodidel, vykládkou vagónů, vytyčování kabelů ani přípravou staveb a v tomto období vystavovala faktury zcela odlišných číselných řad. Dožádaný finanční úřad však se zaměřil pouze na zjišťování a kontrolu faktur, resp. zda se tyto v účetnictví nacházejí, ale nezjišťoval již, zda z obsahu jiných listin nevyplývá, že faktury vystaveny byly nebo zda se v účetnictví společnosti nenacházejí i vydaná potvrzení o převzetí fakturovaných částek v hotovosti. Stěžovatel je přesvědčen, že v důkazním řízení nebylo jednoznačně vyvráceno, že doklad na jehož základě nárok na odpočet stěžovatel uplatnil nebyl vystaven tím subjektem, který je jako dodavatel deklarován. Správce daně opřel svůj názor zejména o výpovědi jednatele a pracovnice společnosti, kteří předložené faktury označili za falešné. Žádná z těchto osob však nemá odborné vzdělání k tomu, aby objektivně a závazně posoudila pravost listiny; správce daně si rovněž nenechal vypracovat odborný znalecký posudek ohledně pravosti faktur. Stěžovatel trvá na tom, že faktury byly vystaveny společností, správci daně vytýká, že neprovedl další stěžovatelem navrhované důkazy; z toho potom dovodil, že faktury nebyly nikdy vystaveny. Možné důvody, proč dotyčná společnost neměla faktury ve svém účetnictví lze spatřovat v nevěrohodnosti jejího účetnictví, na majetek této společnosti byl mimo jiné nařízen výkon rozhodnutí a rovněž byl prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly ke dni 23. 2. 2004. Tyto informace bylo možno seznat ze zápisu v obchodním rejstříku. Správce daně si však od exekutora ani později od správce konkurzní podstaty nevyžádal žádné informace, která by mohly stav věci objasnit. Z ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů nevyplývá, že v důsledku nesprávně vedeného účetnictví lze při stanovení daňové povinnosti bez dalšího odhlédnout od skutečností pro zjištění základu daně významných, tj. od stěžovatelem tvrzených uskutečněných výdajů. Není proto na místě řešit pouze otázku, zda se faktura nachází či nikoli v účetnictví dotyčné společnosti. Zjištění správce daně, že tomu tak není nemohlo ještě prokázat, že fakturované práce tato společnost sama nebo prostřednictvím subdodavatelů skutečně nevykonala.

Správní orgán i soud nesprávně ve svém rozhodnutí uvedly, že v rámci důkazního řízení vyslýchaná svědkyně V. H. byla v roce 1998 zaměstnána u stěžovatele jako účetní; v protokolu ze dne 21. 2. 2002 o svědecké výpovědi tato uvedla, že měla na starost skladovou evidenci. Jmenovaná ve skutečnosti pracovala jako skladnice, kromě toho měla na starost i skladovou evidenci. Chybné určení pracovního zařazení se promítlo bezesporu i do hodnocení významu této výpovědi (např. neznala název firmy, jejíž dělníci byli najímáni a nesetkala se se jménem společnosti G. L.). Ve skutečnosti dlouholetou externí účetní firmy stěžovatele je J. Š., této je firma výše označená dobře známa. Tato svědkyně však nebyla správcem daně vyslechnuta. Stěžovatel poukazuje též na neurčitost až vyhýbavost odpovědí svědka jednatele společnosti G. L. obsažených v protokolu; tento výslech interpretuje správce daně výslovně v neprospěch stěžovatele, přitom nesprávně při hodnocení důkazů dospěl k závěru, že dotčená firma se stěžovatelem v rozhodné době nespolupracovala. Podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání. Stěžovatel považuje za nutné uvést, že v jeho konkrétním případě správce daně nezpochybnil formální náležitosti stěžovatelem předložených daňových dokladů, ani jejich zaúčtování v účetnictví stěžovatele, ale navíc výslovně potvrdil, že došlo k faktickému přijetí daňového plnění. Stěžovatel rovněž správci daně prokázal, že provedené

práce v plné výši rovněž uhradil; tuto skutečnost doložil stěžovatel příslušným pokladním dokladem vystaveným společností G. L. a příslušnou fakturou. Stěžovatel neměl faktickou ani právní možnost a do roku 2000 ani důvod si ověřovat, zda dotyčná společnost dala fakturu do svého účetnictví. Stěžovatel předložil veškeré jemu dostupné doklady potvrzující jím tvrzené skutečnosti, zejména faktury a potvrzení o zaplacení ceny na nich uvedené. Tyto doklady byly vystaveny právně existujícím subjektem, stěžovatel doložil vykonání prací, uvedl okolnosti za nichž subdodávky proběhly a navrhl další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, které mohl opatřit pouze příslušný finanční úřad. Ostatně i správce daně výslovně potvrdil, v průběhu daňové kontroly, že stěžovatel doložil, že práce uplatněné v přiznání jako náklad byly skutečně vykonány a že svým závazkům dostál. Stěžovateli bylo vytýkáno, že nepředložil zákonné důkazní prostředky prokazující, že plnění skutečně převzal od dodavatele společnosti G. L., správce daně však neuvedl, jaké další zákonné prostředky kromě již předložených dokladů, dokladů o zaplacení a provedených svědeckých výpovědí, které potvrdily provedení prací v celém rozsahu, by měl stěžovatel předložit. Na druhé straně neexistuje důkaz o tom, že dotyčná společnost práce neprovedla a doklady nevystavila, pouze je nezahrnula do svého účetnictví. Stěžovatel namítá, že správce daně porušil základní zásadu daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.; soud k této vadě nepřihlédl a věc posoudil nezákonně. Stěžovatel namítá, že zákon č. 586/1992 Sb. je třeba aplikovat v jeho celku, smyslu a účelu, což mimo jiné znamená, že výdajem se rozumí stav faktický nikoli jen stav formálně právní. Je přesvědčen, že unesl důkazní břemeno, prokázal, že žalovaným neuznaný výdaj má přímou souvislost s jeho podnikatelskou činností a prokázal rovněž, že mu výdaj jako podnikateli přinesl zdanitelný příjem. Žalovaný i soud svá rozhodnutí ve věci neuznání nákladu poskytnutého společností G. L. argumentačně opřely zcela shodně jako svá zamítavá rozhodnutí ve věci odpočtu daně z přidané hodnoty) pouze o údajnou „falešnost“ faktury, resp. její neexistenci v účetnictví dotyčné společnosti. Soud se s názorem žalovaného ztotožnil včetně formulace odůvodnění. Dle názoru stěžovatele ale došlo k nesprávnému právnímu posouzení skutkového stavu a v důsledku toho k vydání nezákonných rozhodnutí, neboť stěžovatelem uplatněné výdaje splňují veškeré požadované náležitosti zákonem č. 586/19992 Sb. Správci daně se naopak nepodařilo prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí vedených stěžovatelem. Ustálená judikatura vychází z toho, že povinností správce daně je zjistit skutkový stav dostatečně přesně, za využití důkazních prostředků. Pokud správce daně odmítne provést daňovým subjektem předkládané důkazní prostředky, porušuje tím zásadu volného hodnocení důkazů a zásadu zákonnosti. Není v pravomoci správce daně provádět podle vlastních kritérií předběžný výběr důkazů a upravovat tak důkazní situaci podle vlastní úvahy. V daném případě správce daně znemožnil promítnutí prokazatelných nákladů do daňového základu, což je v rozporu s daňovým zákonem. Stěžovatel nesouhlasí s tím, jakým způsobem správce daně v rámci svého volného uvážení hodnotil předložené důkazy, resp. odmítl provést navrhované důkazy. Správce daně rovněž neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost stěžovatelem předložených dokladů, při hodnocení důkazů vybočil z mezí správní úvahy a na stejném pochybení setrval i městský soud. S ohledem na výše uvedené požaduje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Konstatuje, že doklady předložené stěžovatelem neprokázaly, že fakturované práce provedla společnost uvedená na faktuře jako vystavitel, při provádění dokazování postupoval žalovaný v souladu s právními předpisy a přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Domnívá se, že soud správně posoudil žalobní námitky

stěžovatele a jeho rozhodnutí je z hlediska skutkového i právního opodstatněné. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b), s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost důvodná.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl ke skutečnostem, které stěžovatel uvádí poprvé až v kasační stížnosti, aniž by je uplatnil v žalobě a v předchozím řízení před žalovaným.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že na základě provedené daňové kontroly za zdaňovací období roku 2000 zaúčtoval stěžovatel do daňových nákladů dodavatelské faktury vystavené společností G. L. se sídlem M. 82, Č. L. za provedení prací v celkové částce 807 150 Kč. Správce daně tyto částky vyloučil z daňově uznatelných nákladů neboť stěžovatel neprokázal, že se jednalo o náklady vynaložené v souladu v ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů; doklady, kterými byly náklady prokazovány nevystavila firma na nich uvedená. Proti platebnímu výměru správce daně podal stěžovatel odvolání; v něm namítal, že správce daně neuznal náklady jím vynaložené neboť uvěřil tvrzení jednatele firmy G. L., který popřel, že by tato firma někdy se stěžovatelem spolupracovala a prohlásil, že přítomného jednatele společnosti stěžovatele nezná. Správce daně z této výpovědi vycházel aniž by toto tvrzení a okolnosti, za kterých byla výpověď učiněna, jakkoli ověřoval. Především namítal, že svědek byl nesprávně poučen, když nebyl poučen o trestních důsledcích křivé výpovědi, výpověď je proto jako důkaz nepoužitelná neboť se jedná o důkaz získaný v rozporu s právními předpisy. Dále v odvolání konstatuje, že shrnutí výpovědi svědka, kterou je argumentováno jako důkazem chybí výslovná opora v podkladu. Výslovný dotaz na spolupráci nebyl vznesen, tudíž ani svědek nemohl v odpovědi popírat, že by jeho firma někdy spolupracovala s firmou stěžovatele, namítal rovněž, že svědkovi byl v rozporu s ust. § 23 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., vydán opis protokolu. Další námitka v odvolání směřovala opět k osobě svědka; správci daně je vyčítáno, že věrohodnost této osoby nebyla ověřována, stěžovatel uvádí že svědek je společníkem dalších firem, které jsou s firmou G. L. majetkově a osobně provázány. Svědek tak, jak stěžovatel v odvolání uvádí, mohl klidně popřít spolupráci G. L. se stěžovatelem, když subdodávky mohla poskytovat kterákoli ze zbylých dvou firem s tím, že se G. L. jako pouze „papírově“ nastrčený subjekt snadno vyviní a ostatní majetkově a personálně spojenými firmami se nikdo zabývat nebude. Těmito věcmi se správce daně nezabýval, ačkoli bylo jeho povinností zjistit skutečný stav věci, i kdyby byl zastřen jednáním jiného. Dále namítl, že správce daně neověřoval pravdivost výpovědi ani u druhého jednatele G. L. ing. J. F. ani společníka firmy J. G. Uvádí v této souvislosti aktivity firmy v níž jsou tito společně se svědkem F. účastni. Stěžovatel v odvolání dovozuje možnost účelové záměny některých osob (včetně osob spojené firmy H., v. o. s.), které se mohly za jednatele F. vydávat. Konečně v odvolání vytýkal správci daně, že tento nezkoumal, zda uvedené firmy měly v letech 1998 až 2000 podle účetnictví zaměstnance, jaká byla jejich skladba, zda byli vysíláni na pracovní cesty, zda neposkytovaly pracovníky jiným organizacím, co bylo náplní činnosti mandatářů apod. Rovněž vytýkal správci daně, že nešetřil v evidencích majetku uvedených firem, zda měly výrobní prostředky, jimiž mohly zajišťovat subdodávky pro stěžovatele (např. nákladní automobily, beranidlo, nářadí a pracovní pomůcky, jaký pořizovaly materiál,..). Bez prošetření těchto skutečnosti správce

daně kvalifikoval tři svědecké výpovědi B. M., K. Š. a M. B. potvrzující, že mezi firmami, které pro stěžovatele pracovaly byla i G., jako neprůkazné a bez jakéhokoli ověření a zdůvodnění upřednostnil výpověď svědka F. a vyloučil faktury G. L. Stěžovatel namítá, že rozhodnutí vycházelo pouze z blíže nespecifikovaných úvah správce daně, z dosavadního řízení vyšla pouze indicie ve vztahu k firmám a osobám spojeným s panem F., které nebyly prověřeny. Správce daně se spokojil pouze s výpovědí svědka bez toho, aby podezřelé okolnosti, které se nabízejí a jsou zčásti veřejně dostupné z obchodního rejstříku prověřil u všech firem svědka místním šetřením nebo daňovou kontrolou. Žádné jiné skutečnosti stěžovatel v odvolacím řízení nenamítal ani nenavrhl nebo nepředložil návrhy důkazů, jimiž by mohl oprávněnost uplatnění předmětných výdajů prokázat.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2003 č. j. FŘ 7922/03-120 odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí podrobně popsal postup správce daně 1.stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole, zhodnotil důkazní prostředky, a to jak ty, jež předložil stěžovatel, tak ty, jež si za řízení obstaral správce daně a podrobně a přesvědčivě se vypořádal se všemi uvedenými odvolacími námitkami stěžovatele. Jednotlivě popsal a odůvodnil veškeré skutečnosti, z nichž v odvolacím řízení vycházel a které byly podkladem jeho rozhodnutí. Žalovaný rovněž doplnil řízení, v němž byl sepsán dne 21. 7. 2003 protokol s jednatelem stěžovatele za účasti daňového poradce. Výpovědi jednatele nepřinesly žádné jiné skutečnosti, nabyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující skutečnost, že firma G. L. poskytla stěžovateli služby, které jsou předmětem sporných faktur. Z jednání opakovaně vyplynulo, že osoba, se kterou stěžovatel jednal, nebyla shodná s osobou, se kterou bylo za účasti stěžovatele vedeno jednání, tj. osobou svědka F. Dále bylo na základě požadavku odvolacího orgánu provedeno místní šetření u společnosti G. L. za účelem zjištění, zda se v účetnictví společnosti v příslušných obdobích nacházejí sporné faktury; bylo zjištěno, že tyto se zde nenacházejí, nebyly zaúčtovány do výnosů, v účetním období 2000 vystavovala firma faktury ve dvou číselných řadách, přičemž nejvyšší číslo vystavené faktury v nejrozsáhlejší číselné řadě bylo 25 – sporné faktury jsou číslován 324-595. Předmětem fakturace firmy byla výroba oděvů a práce s tímto související a dále pronájem movitých věcí. Faktury s obdobným předmětem prací, jako sporné faktury, tj. montáž a demontáž svodidel, vykládka vagonů apod. nebyly v účetnictví společnosti nalezeny. Předložené odběratelské faktury vystavené firmou G. L. mají navíc zcela odlišnou úpravu oproti fakturám předloženým stěžovatelem.

Na základě provedeného doplnění dokazování odvolacím orgánem, v němž bylo potvrzeno zjištění správce daně, tedy, že subjekt G. L. nebyl a ani nemohl být osobou, která vystavila stěžovatelem předkládané účetní doklady, žalovaný odvolání zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze. V žalobě namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) o tom, zda mají být vyloučeny náklady žalobce nebo zda z řízení neplyne, zatajení příjmů a neoprávněných nákladů společnosti G. L. nebo některé z jejich spřízněných firem, jak tomu nasvědčují skutečnosti, které žalovaný neprověřil, ač žalobce provedení takových důkazů v odvolání navrhoval. V této souvislosti namítl především, že správce daně 1. stupně ani žalovaný řádně neprověřili, kdo pro stěžovatele reálně vykonal fakturované práce, jež byly skutečně provedeny, což potvrdily i výslechy svědků - odběratelů stěžovatele, kteří rovněž potvrdili, že mezi subdodavateli stěžovatele byla i firma „GEDOS“. Proto stěžovatel v odvolání navrhl výslech pracovníků a prověření účetních evidencí firem, v niž jako jednatel nebo společník vystupuje Ing. F., a výslech jejich statutárních orgánů a společníků. Podle stěžovatele je pro řízení rozhodný skutečný stav (§ 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), přičemž dle stěžovatele všechny okolnosti nasvědčují tomu, že za společnost G. L. „někdo“

falešně fakturoval a práce pak provedla „některá jiná z osobně nebo majetkově propojených firem“. Tyto důkazy však žalovaný neprovedl, když v odvolacím řízení pouze zopakoval výslech Ing. F. a dožádal místně příslušného správce daně o provedení místního šetření u společnosti G. L. Stěžovatel dále namítl, že mu nebylo umožněno se tohoto místního šetření zúčastnit, čímž došlo k porušení jeho práva uvedeného v § 16 odst. 4 písm. e) ve spojení s § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jež jsou odrazem čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Protože byl tento důkazní prostředek získám v rozporu s právními předpisy, neměl k němu žalovaný přihlížet.

Námitku důkazu, jež byl získán v rozporu s právními předpisy uplatnil stěžovatel i ve vztahu k výpovědi svědka Ing. F., kdy tvrdil, že svědek byl nesprávně poučen o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi.

Další žalobní námitka byla uplatněna stran neprovedení důkazů potřebných ke zjištění skutkového stavu, a to šetřením a výslechy svědků a statutárních orgánů u dalších „spřízněných“ společností G. L. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud důkazy neprovedl s odkazem na možné porušení zásad daňového řízení (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), kterého by se takovým postupem dopustil, přitom tvrdil, že tyto společnosti jsou samostatnými daňovými subjekty. Tím, že žalovaný provedl některé důkazy potvrdil, že dokazování provedené správcem daně nebylo dostačující. Žalovaný však neprovedl i další důkazy, tyto přitom nemohl provést sám žalobce, neboť nedisponuje oprávněním provádět u jiných daňových subjektů místní šetření nebo výslechy navrhovaných osob. Namítl rovněž, že žalovaný má zákonnou povinnost chránit zájmy státu ohledně jeho příjmů z daní; měl by tedy dostát svým povinnostem zvedeným v § 1 odst. 2 a § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., aby tyto příjmy inkasoval od obou stran smluvního vztahu a nespokojil se pouze s příjmy od strany jedné. Namítl dále, že v daňovém řízení je rozhodný skutečný stav, stal-li se žalobce obětí podvodu svého subdodavatele, nebrání mu to prokázat, že náklady vynaložil důvodně, i když je podle výsledků řízení jako své příjmy zdaní event. někdo jiný, než ten, kdo doklady vystavil, žalovaný však žádné relevantní dokazování neprovedl, tuto šanci žalobci odepřel. Neprovedl-li žalovaný všechny potřebné důkazy k identifikaci skutečného dodavatele žalobce, znamená to, že rezignoval na svoji zákonnou povinnost chránit zájmy státu.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Za zcela nedůvodnou soud shledal námitku ohledně porušení povinnosti žalovaného zjistit skutečný stav věci, neboť to byl právě stěžovatel, který byl povinen prokázat pravdivost a správnost svého tvrzení o tom, že předložené doklady byly vystaveny společností G. L., avšak tak neučinil. V této souvislosti poukázal na ustanovení § 24 odst.1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ust. § 2 odst. 7 a ust. § 31 cit. zákona.

Městský soud se podrobně zabýval všemi žalobními námitkami, přitom z odůvodnění vyplývá, jakými úvahami byl soud při jejich posuzování veden, z jakého právního i skutkového stavu vycházel. Náležitě vyložil a ztotožnil se s odůvodněním žalovaného stran neprovedených navrhovaných výslechů svědků. Zcela namístě konstatoval, že zkoumat, zda plnění poskytla některá jiná společnost, by byl bez významu, neboť i při takovém zjištěná by předložené faktury nemohly být podkladem pro uznání výdajů, neboť jsou vystaveny jiným subjektem, než tím, který plnění fakticky poskytl.

Namítá-li stěžovatel, že městský soud užil obecně odůvodnění, které uplatnil v případech neuznaného odpočtu DPH, které opřel pouze o údajnou falešnost faktur a z toho

dovozuje nesprávné právní posouzení skutkového stavu a nezákonnost rozhodnutí, nelze s touto výtkou souhlasit. Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek, tím méně ani zjištění kdo skutečně doklad vystavil, resp. deklarované práce provedl. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost zjevné, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Nemohl - li takový důkazní prostředek obstát, bylo na stěžovateli, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nabídl důkazní prostředky jiné, avšak takové, které by jím tvrzené skutečnosti mohly prokázat. Za situace, kdy žalovaný vyvrátil skutečnosti na dokladu, který stěžovatel předložil, dostál své povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c zákona č. 337/1992 Sb., a bylo pouze na stěžovateli prokázat skutečnost, kterou v řízení uplatnil. tj. vynaložení předmětných nákladů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Samotné tvrzení stěžovatele, jakož i výpovědi svědků provedených v daňovém řízení, jichž se stěžovatel dovolává, o tom, že práce ve skutečnosti byly provedeny, což mohl správce daně zjistit provedeným místním šetřením, nikterak neprokazuje že stěžovatel vynaložil ve prospěch jiného subjektu právě předmětný výdaj na jejich provedení. Stěžovatel zpochybňuje osobu svědka, na druhou stranu však při jeho výpovědi, jíž byl přítomen nic neuplatnil, nevyužil svého práva klást svědkovi otázky, které by zpochybnily jeho tvrzení. Stěžovatel na jednu stranu deklaruje tříletou spolupráci s firmou G. L., není však schopen předložit krom sporných faktur žádné jiné podklady, obchodní korespondenci, smlouvy o předání díla, převzetí věci, apod. Právě těmito důkazními prostředky mohl stěžovatel své tvrzení stran uskutečněných výdajů prokazovat, mělo-li by platit, že za společnost G. L. pouze někdo „falešně“ vystupoval a fakturoval.

Sporným není to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda to k jejich provedení stěžovatel vynaložil výdaj, který uplatnil na základě dokladu, kterým prokazoval jeho uskutečnění. Protože bylo prokázáno, že tak tomu nebylo, z tohoto důvodu nebylo nutné zkoumat aktivity dalších, stěžovatelem uváděných jiných společností na žádném z dokladů ani v účetnictví stěžovatele neuvedených a plnění jejich daňových povinností. Neopodstatněná je i námitka stěžovatele k předmětu místního šetření, zákonnosti tohoto důkazu a s tím souvisejícího porušení jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť toto ustanovení nezakládá právo účasti daňového subjektu při místním šetření i pro případy, kdy v rámci tohoto úkonu není vyslýchán svědek; v daném případě bylo předmětem místního šetření pouze ověření existence faktur ve společnosti G. L., přitom účast stěžovatele zde by nemohla mít žádného významu. Rovněž tak nesprávné, resp. neúplné poučení svědka o možném trestním postihu nezakládá nezákonnost tohoto důkazu.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Rozhodující ve věci samé je posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takový výdaj vznikl a zda v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2000, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V případě stěžovatele však nebylo uskutečnění výdajů prokázáno; předložený důkazní prostředek - faktury společnosti G. L. jako důkaz vyhodnocený v souvislosti s ostatními provedenými důkazy, které provedl žalovaný v souladu s ust. 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a ust. § 31 odst. 4 cit. zákona, neobstál a jinými důkazy stěžovatel své tvrzení neprokázal. Nejvyšší správní soud není ve sporu s tvrzením stěžovatele, že výdaj svým charakterem souvisel s podnikatelskou činností, byl uskutečněn v rámci jeho podnikatelské činnosti a směřoval k dosažení příjmů. Nutno však konstatovat, 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. Právě již první podmínka skutečného vynaložení nebyla stěžovatelem prokázána.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Je proto zcela bez významu, namítá-li stěžovatel, že doklad byl vystaven existující firmou a má veškeré náležitosti. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Stěžovateli se v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že společnost G. L. pro něj uskutečnila fakturované práce a rovněž tak neprokázal, a to ani jinými důkazními prostředky ve prospěch koho jiného, výdaje uskutečnil. Bez významu jsou v této souvislosti námitky stěžovatele zpochybňující věrohodnost společnosti G. L., resp. osoby jejího jednatele, jakož i zpochybňované aktivity jiných společností. Namítané porušení zásady daňového řízení ve smyslu ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků stran povinnosti správce daně chránit daňové příjmy je zcela irelevantní, neboť tvrzené neplnění daňových povinností subjekty od stěžovatele odlišnými nemůže mít žádnou souvislost s povinností stěžovatele, která pro něj vyplývá z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků,

Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Správce daně dostál své povinnosti stran ust. § 31 odst. 8 cit zákona, když vyvrátil existenci skutečnosti deklarované stěžovatelem a prokázal, že společnost uvedená na dokladu tento nevystavila; předložený doklad tudíž nemůže být dokladem prokazujícím tvrzené vynaložení částek uplatněných stěžovatelem jako daňový výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Nestíhá za této situace správce daně povinnost prokazovat, kdo tedy doklad vystavil. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.

Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jeho tvrzením. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým žalovaný a posléze soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažovaní opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, jak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl žalovaným a posléze soudem zjištěn.

Nejvyšší správní soud se nezabýval námitkami stěžovatele, jež neobsahovala žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného, ale stěžovatelem byly uplatněny až v kasační stížnosti, kdy zde nově zpochybnil svědeckou výpověď svědkyně V. H., nově namítl, že nebyla vyslechnuta svědkyně Š., novými tvrzeními zpochybnil svědeckou výpověď Ing. V. F. a jeho věrohodnost, když poukázal na neurčité až vyhýbavé odpovědi svědka a tvrdil, že správce daně tento výslech interpretoval výhradně v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel v této souvislosti sám z odpovědí svědka dovozuje nové možné závěry a skutečnosti a vytýká správci daně, že se z tohoto nového pohledu měl odpověďmi svědka zabývat a provádět další dokazování. V kasační stížnosti pak nově tvrdí, že nebylo jednoznačně prokázáno, že sporný daňový doklad nebyl vystaven společnosti G. L.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Právní úprava správního soudnictví klade důraz na to, aby všechny důvody, pro něž je rozhodnutí správního orgánu napadáno, byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, pokud je to možné. Jinými slovy, zákon vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které mu předcházelo tak, aby již krajský soud měl možnost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost, avšak v takovém případě je třeba v kasační stížnosti uvést skutečnosti, které bránily takové důvody uplatnit dříve, nejde-li o případ, kdy je taková skutečnost zřejmá z povahy věci, např. jsou-li nově uplatněny důvody týkající se výlučně řízení před krajským soudem. Pokud tomu tak není a kasační stížnost je opřena i o důvody před krajským soudem neuplatněné, nelze k nim ve smyslu citovaného ustanovení přihlížet.

Nejvyšší správní soud neshledal konečně důvodnou námitku stěžovatele stran hodnocení důkazů soudem, který setrval na nesprávném postupu žalovaného, přitom z toho dovozuje nezákonnost napadeného rozsudku.

Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Zákon o soudním řízení správním v § 71 odst. 1 písm. e) výslovně uvádí, že žaloba kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. V projednávané věci však stěžovatel v podané žalobě nenavrhl provedení důkazních prostředku nebo jejich doplnění, popř. nenavrhl důkazní prostředky jiné, kterými by závěr žalovaného hodlal zvrátit, naopak sám také vyjádřil k výzvě soudu, souhlas s tím, aby o věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání. Namítá-li proto nyní, že soud postupoval nezákonně při hodnocení důkazů, vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, přitom zároveň nesprávně vylučuje, že by mohl soud dospět k jinému právnímu hodnocení, aniž sám v řízení o žalobě uplatnil relevantní důkazy a tvrzení, z nichž by bylo možno na takový postup soudu usuzovat, je jeho námitka nedůvodná.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. dubna 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu