



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Ing. V. K.**, zastoupeného JUDr. Františkem Výmolou, advokátem se sídlem v Praze 5, Husníkova 2080/8, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2006, č. j. 10 Ca 138/2006 - 39,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 26. 7. 2006, č. j. 4727/110/2006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Táboře (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2005, č. j. 125532/05/110917/3460, kterým stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Napadenému rozsudku krajského soudu vytýká procesní vady a dále nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky týkající se splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Má zato, že uskutečnění jím uplatněných výdajů bylo prokázáno po formální stránce bezvadnými fakturami vystavenými existujícími subjekty a v předcházejícím řízení nepochybně zjištěno, že uskutečňoval své zakázky prostřednictvím subdodavatelských firem, s jejichž realizací mu vznikaly výdaje. Trvá na tom, že výdaje za fakturované práce byly uskutečněny ve prospěch společností T. G. s. r. o. a T. s. r. o. a že pan I. S., který jménem těchto společností faktury vystavil, byl k jednání jejich jménem zmocněn na základě plné moci. Dle názoru stěžovatele správce daně ani krajský soud tuto skutečnost neuznaly s odůvodněním, že faktury vystavené těmito společnostmi nejsou zaneseny v jejich účetnictví, jednatel společnosti T. G. je nekontaktní a jednatelka společnosti T. vystavení faktur popírá. Přestože stěžovatel navrhl provedení důkazů, které měly prokázat, že pan S. byl v době realizace zakázky zmocněncem uvedených společností a že tyto společnosti byly v uvedené době kontaktní a vykazovaly podnikatelskou činnost, správní orgány obou stupňů i krajský soud jejich provedení odmítly. Stěžovatel se však domnívá, že splnil všechny zákonem předpokládané podmínky k tomu, aby uskutečněné výdaje mohly být uznány za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel shodně jako v podané žalobě namítá, že správní orgány obou stupňů odmítly v průběhu daňového řízení provést stěžovatelem navržené důkazní prostředky a z tohoto důvodu nesprávně posoudily oprávněnost výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného však nelze s uvedenou námitkou souhlasit, neboť ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nositelem důkazního břemene daňový subjekt, a tudíž povinnost prokázat tvrzené skutečnosti spočívá na něm. Žalovaný uvádí, že ačkoli ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že správce daně dbá, aby okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení povinen vyhledávat a provádět důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Jak vyplývá ze spisového materiálu, znaleckým posudkem jako dalším důkazním prostředkem navrženým stěžovatelem se správce daně zabýval a podrobně uvedl, z jakého důvodu nebyl tento důkazní prostředek proveden. Z obsahu spisu je rovněž patrné, že správce daně vyslýchal stěžovatelem navržené svědky a podrobně se vypořádal s důvody, proč ty které navrhované důkazní prostředky neprovedl v případech, kdy tak neučinil. K prokázání skutečností, že společnosti T. G. a T. vykonaly pro stěžovatele předmětné práce, stěžovatel navrhoval zejména výsledky konečných odběratelů provedených prací a dále výsledky dělníků, kteří předmětné práce fyzicky vykonávali. Výpovědi vyslechnutých svědků však skutečnost, kdo skutečně byl dodavatelem uvedených prací, spolehlivě neprokázaly. V dalším žalovaný odkázal na obsah odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

V průběhu daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, zahájené dne 3. 11. 2003, správce daně zjistil, že stěžovatel, jehož hlavním předmětem činnosti je provádění stavebních a lesnických prací, zahrnul do svých daňových výdajů částky zaúčtované na základě faktur, kde jako dodavatel stavebních prací v hodnotě 126 000 Kč byla uvedena společnost T. G. a u tří dalších faktur na celkovou částku 251 460 Kč společnost T.

Po následném zjištění správce daně, že předmětné faktury vystavil I. S., ukrajinský státní příslušník, který není statutárním orgánem uvedených společností zapsaným v obchodním rejstříku, správce daně učinil šetření stran realizace na fakturách deklarovaných dodávek stavebních prací formou dožádání u místně příslušných správců daně.

Z odpovědi dožádaného Finančního úřadu v Hranicích vyplynulo, že společnost T. G. je nekontaktní, nekontaktní je i původní jednatelka paní H., stejně jako jediný společník, následně jednatel a od 26. 7. 2005 likvidátor R. K., jehož se správce daně opakovaně marně pokoušel předvolat, ani policejním orgánům se ho nepodařilo následně zajistit a předvést. Bylo rovněž doloženo, že uvedená společnost v rozhodném zdaňovacím období nepodala ani přes výzvy správce daně daňová přiznání.

Z odpovědi dožádaného Finančního úřadu v Plzni a přiložených daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti T. za období roku 2001 a 2002 bylo zjištěno, že uvedený daňový subjekt nevyvíjel v těchto letech žádnou podnikatelskou činnost. Tuto skutečnost ve své svědecké výpovědi potvrdila také jednatelka společnosti paní Z. N., která dále uvedla, že stěžovatele ani I. S. nezná, nepověřila ho k jednání jménem společnosti a faktury, které jí byly správcem daně předloženy k nahlédnutí, nevystavila.

S ohledem na zjištěné skutečnosti měl správce daně pochybnosti o tom, zda výdaje zaúčtované na základě předmětných účetních dokladů byly uplatněny oprávněně v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto stěžovatele vyzval, aby prokázal, že výdaje zaúčtované na základě faktur od společností T. G. a T. byly skutečně těmito společnostmi dodány a použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu citovaného ustanovení. Stěžovatel požádal o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě správce daně s tím, že zajistí prohlášení statutárních orgánů uvedených společností o pracích provedených v jeho prospěch, a následně navrhl k důkazu výslechy konkrétních svědků, ať již z řad zástupců konečných odběratelů stěžovatele či dělníků, kteří pracovali na stavbách. Z výpovědí předvolaných svědků se však nepodařilo spolehlivě prokázat, že by dodavatelem předmětných prací byly právě uvedené společnosti T. G. a T. tak, jak uváděly sporné faktury.

Z daňového spisu rovněž vyplynulo, že nemohl být vyslechnut I. S., který měl podle informace cizinecké policie naposledy povolený pobyt v České republice pouze do 29. 8. 2004.

Stěžovatel rovněž navrhoval k důkazu vykonaných prací a vynaložených výdajů vypracování znaleckého posudku z oboru stavebnictví, který správce daně neakceptoval s odůvodněním, že znalecký posudek by nemohl prokázat, že předmětné práce byly skutečně dodány společnostmi T. G. a T. Navíc z protokolu o místním šetření, které správce daně provedl dne 30. 6. 2005 u T. s. T. jako konečného odběratele stěžovatele, bylo nepochybně zjištěno, že 13 konkrétních pracovníků z Ukrajiny, kteří pracovali na akcích u tohoto konečného odběratele, je totožných s pracovníky, kteří v letech 2000 až 2002 fakturovali provedení těchto stavebních prací stěžovateli jako osoby samostatně výdělečně činné.

Z výše uvedených důvodů proto správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů stěžovatele částku ve výši 371 460 Kč za provedení stavebních prací z faktur, na nichž jako dodavatel figurují společnosti T. G. a T., s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal, že se v daném případě jednalo o výdaje vynaložené v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z popsanych závěrů, k nimž správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly, následně vychází i jeho rozhodnutí, dodatečný platební výměr ze dne 31. 10.

2005, č. j. 125532/05/110917/3460, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze základu daně navýšeného o neuznané výdaje.

Stěžovatel s vydaným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když neprovedl všechny stěžovatelem navrhované důkazy s odůvodněním, že předjímá výsledek, který by měl navrhovaný důkaz přinést. Stěžovatel se dovolával doplnění řízení o znalecký posudek a rovněž akceptace dříve učiněných návrhů na výsledky zástupců konkrétních firem, pro které I. S. sjednával subdodávky prací, jejich provedení fakturoval a rovněž přijímal finanční prostředky.

Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 26. 7. 2006, č. j. 4727/110/2006, zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se podrobně vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatele a v závěru konstatoval, že v daném případě stěžovatel neprokázal, že by subdodávky dokládané předmětnými fakturami skutečně realizovaly společnosti T. G. a T., tj. že by se v daném případě jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že správci daně předložil veškeré důkazní prostředky dokládající, že společnosti T. G. a T. provedly jím objednané subdodávky a výdaje, které byly za vykonanou práci vyplaceny, jsou výdaji daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále uvedl, že při uzavírání smluv jednal v dobré víře, neboť předložené doklady, na nichž byl podpis pana S. ověřen před orgánem státu, prokazovaly jeho oprávněnost jednat jménem uvedených společností a k důkazu, že takto postupovali i jiní daňoví poplatníci, stěžovatel dle svých slov marně navrhoval výsledky konkrétních svědků. Nedůvodně pak byl zamítnut také návrh stěžovatele na doplnění důkazů o znalecký posudek z oboru stavebnictví, který by objektivně prokázal náklady vynaložené na subdodavatelsky provedené zakázky. Stěžovatel má zato, že splnil svou povinnost stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil, že by jím objednané práce nebyly třetími osobami vykonány. Z uvedeného pak stěžovatel dospěl k závěru, že nesprávným hodnocením provedených důkazů a nedůvodným odmítáním důkazů navrhovaných došlo v předcházejícím řízení k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu věci, majícímu za následek porušení ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného, že v daném případě nebylo zpochybněno dodání předmětných prací, nýbrž to, že subdodávky pro stěžovatele realizovaly společnosti T. G. a T. označené jako dodavatelé na sporných fakturách. Krajský soud uvedl, že jestliže v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že faktury, kterými stěžovatel dokládal své výdaje, ve skutečnosti nevystavily subjekty, které jsou na nich uváděny jako ty, které uvedené práce dodaly, pak stěžovatel nesplnil podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. podmínku prokázat, že výdaje ve výši deklarované na předmětných fakturách skutečně vynaložil. Faktury jako doklady o vynaložených výdajích nemohou být uznány, není-li daňovým subjektem prokázáno, že fakturovaná práce byla skutečně dodána v rozsahu, jak je deklarováno, a to subjektem na fakturách uvedeným. Tvzení stěžovatele, že byl v dobré víře, neboť na předložených dokladech zmocňujících I. S. byl jeho podpis ověřen

před orgány státu, nemůže obstát, neboť věrohodnost předložených listin byla správcem daně zpochybněna. Nic na tomto závěru nemohlo změnit ani případné zjištění, že stejně jako stěžovatel si při jednání s I. S. počínali také zástupci jiných společností, jejichž výsledky stěžovatel navrhoval. Uvedené v plném rozsahu platí také o finančními orgány neakceptovaném návrhu na doplnění důkazů o znalecký posudek, neboť za situace, kdy se na subdodávkách podíleli jednotliví pracovníci, kteří následně práce stěžovateli fakturovali jako osoby samostatně výdělečně činné a správce daně jimi fakturované částky nezpochybňoval, by takovým posudkem nemohlo být prokázáno, že subdodávky prací byly v rozsahu předmětných faktur dodány společnostmi T. G. a T. V dané věci bylo podstatné prokázat, že předmětné stavební práce byly dodány a následně vyfakturovány dodavatelem uvedeným na fakturách, na podkladě kterých stěžovatel o svých výdajích účtoval a tyto daňově uplatňoval. V tomto směru však stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Krajský soud dále konstatoval, že ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je povinností stěžovatele prokázat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno nelze poukazem na ustanovení § 31 odst. 8 přenášet na správce daně, který v souzené věci dostal své povinnosti a vyvrátil existenci stěžovatelem deklarovaných skutečností. Proto ani námitky stěžovatele, že správce daně a následně i žalovaný rozhodl v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, neshledal krajský soud důvodnými.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, když má zato, že v předcházejícím řízení prokázal oprávněnost uplatněných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; dále namítá vady řízení před správními orgány obou stupňů spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem (§ 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a krajský soud, který ve věci rozhodoval, měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Ohledně kasační námitky mířící do nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že tato by byla důvodnou, pokud by krajský soud aplikoval na danou věc nesprávný právní předpis, nebo by sice užil právního předpisu správného, tento by však nesprávně vyložil.

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2002, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný tak může obstát jako výdaj daňově uznatelný, neboť se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil.

V případě stěžovatele však nebyla splněna již první výše uvedená podmínka, tj. nebylo prokázáno samotné uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatelé figurovaly společnosti T. G. a T., jako důkaz neobstály. V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.

Podle ustanovení § 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. V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.

Správní orgány obou stupňů, stejně jako krajský soud, nepochybnily, že stěžovatel realizoval jednotlivé zakázky prostřednictvím subdodavatelských firem a že s jejich realizací souvisely výdaje. Bylo rovněž prokázáno, že na realizaci zakázek se subdodavatelsky podílelo několik společností a že z výše uvedených důvodů se v daném zdaňovacím období pochybnosti správce daně týkaly pouze realizace subdodávek od společností T. G. a T., přičemž ostatní subdodávky nakoupené od jiných daňových subjektů správce daně v rámci důkazního řízení nepochybně akceptoval jako prokázané daňové výdaje.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správce daně a krajského soudu, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci fakturovaných dodávek stavebních prací společnostmi T. G. a T. Stěžovatel nejednal s osobou oprávněnou zastupovat tyto společnosti, ale s panem I. S., ohledně jehož postavení v celé věci přetrvaly rozpory. Ani výpovědi předvolaných svědků z řad konečných odběratelů stěžovatele a dělníků pracujících na stavbách nepotvrdily, že by subdodávky stavebních prací prováděly společnosti T. G. a T., resp. jimi pověřeni pracovníci, neboť pan S., který dělníky najímal a za práci jim platil, nebyl jednatelem ani společníkem uvedených společností a jakékoli oprávnění této osoby jednat jejich jménem či jejich jménem vystavovat faktury věrohodně nepotvrdila ani ostatní zjištění správce daně. Stěžovateli se tedy v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat uskutečnění fakturovaných stavebních prací právě společnostmi T. G. a T., ani vystavení předmětných faktur touto společností, na jejichž základě si stěžovatel uplatnil daňové výdaje.

Ze zprávy o daňové kontrole a i z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval (výzva ze dne 9. 2. 2004, 5. 4. 2004) ho k prokázání, zda předmětné práce byly skutečně provedeny,

kým a za jakých okolností. Stěžovateli tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem, nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Tímto nálezem byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen výsledkem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil, že „*právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy*“.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovateli nebyla odňata možnost, aby jakýmkoliv prostředky prokázal vynaložení zpochybněného výdaje. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností, průběžně hodnotil další důkazní návrhy stěžovatele. Stěžovatel se v řízení zaměřil pouze na prokazování jednání pana S. jménem zmíněných společností, ani poté, kdy byla jeho tvrzení o poskytnutí služeb těmito společnostmi opakovaně vyvracena, neuvedl žádné jiné vysvětlení, které by osvědčilo skutečné vynaložení výdaje, byť například jinými osobami. Pokud žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl, pak je nutno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů. Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji, není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci. V tomto případě, pokud stěžovatel uvedl, že výdaje byly vynaloženy ve prospěch společností T. G. a T., jež vykonaly fakturované práce, byly mu sděleny pochybnosti ohledně této skutečnosti a jemu se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, ani jinak osvědčit jednoznačně vynaložení těchto výdajů, pak se mu nepodařilo unést důkazní břemeno, které nesl v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Jak je výše uvedeno, v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání

všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.

V předmětné věci však stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí prací společnostmi T. G. a T., ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. Správce daně poukázal na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech stěžovatele a velmi podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí o odvolání rozebral. Velmi podstatné je zjištění správce daně z evidence konečného odběratele prací od stěžovatele, tj. od T. s. T., s. r. o., dle jehož evidence služby pro stěžovatele provedly osoby, které v letech 2000 až 2002 fakturovaly stěžovateli provedení těchto stavebních prací jako osoby samostatně výdělečně činné. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, stěžovateli byly správcem daně sděleny veškeré pochybnosti, uvedeny skutečnosti, které měl prokázat, přičemž bylo ponecháno pouze na jeho úvaze, jaké další důkazní prostředky zvolí a předloží.

Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje byly skutečně vynaloženy, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně činnosti společností T. G. a T. a k případnému vynaložení výdajů jiným než deklarovaným způsobem nepředložil žádné věrohodné vysvětlení. Přestože v řízení byly zjištěny i skutečnosti nasvědčující tomu, že některé stavební práce byly skutečně provedeny, v případě absence objasnění vzájemných souvislostí mezi jejich provedením a výdaji stěžovatele je správce daně nemohl uznat jako jeho výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal krajskému soudu, že se s existencí dle jeho názoru prokazatelných výdajů na stavební práce nevypořádal, tato námitka není důvodná.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud k námitce nesprávného právního posouzení ze strany krajského soudu uvádí, že rozsudek krajského soudu nemůže být shledán nezákonným pouze pro dílčí vady jeho odůvodnění. Krajský soud zaujal nesprávný názor na možnost dodatečné nápravy nesprávně uvedených skutečností v účetním dokladu. Jak je podrobně uvedeno výše, tento výklad byl v minulosti správními soudy respektován, vyvrácen byl až citovanými nálezy Ústavního soudu. V dané věci však stěžovatel nebyl v důsledku toho krajským soudem zkrácen na svých právech, neboť v průběhu daňového řízení mu byl dán dostatečný prostor pro prokázání sporných výdajů i jinými důkazními prostředky. Výrok rozhodnutí krajského soudu o zamítnutí žaloby je správný a zcela v souladu se zákonem, neboť žalobní námitky uplatněné stěžovatelem nebyly důvodné.

Stěžovatel dále namítal, že správcem daně bylo nesprávně odmítnuto provedení výslechů jím navržených svědků. V souvislosti s výše uvedeným je třeba upozornit, že stěžovatel v průběhu řízení před správcem daně nenabízel tvrzení, která by byla způsobila zhojit opakovaně vytýkané nedostatky. Jím navrhovaní svědci měli dle jeho tvrzení vypovídat ke skutečnostem, které nebyly s to vyřešit sporné body mezi zjištěním správce daně a tvrzením stěžovatele, na což byl stěžovatel správcem daně upozorňován. Skutečnosti, že svědci znali I. S., pracovali pro něho na určité zakázce, obdrželi od něj odměnu, nevypovídaly o vztahu stěžovatele a společností T. G. a T. a nevyvracely ani další pochybnosti sdělené správcem daně stěžovateli. Neuskutečnění svědecké výpovědi I. S. nelze

vytýkat správci daně, neboť ze správního spisu je zřejmé, že se ji snažil dostupnými prostředky zajistit, což se nezdařilo pro odchod jmenovaného z České republiky. Stěžovateli nebylo přičítáno k tíži, že obě společnosti včetně jejích zástupců jsou nekontaktní, nýbrž nedostatek přesvědčivého vysvětlení celé situace z jeho strany.

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně se rovněž zabýval stěžovatelem navrženým znaleckým posudkem, podrobně se k provedení tohoto důkazního prostředku vyjádřil a uvedl, z jakého důvodu tento důkazní prostředek neprovedl. Je rovněž patrné, že správce daně vyslýchal stěžovatelem navrhované svědky a v případě, kdy výslech navrhovaných osob odmítl provést, se podrobně vypořádal s důvody, proč tak neučinil. Je tedy nepochybné, že správce daně plně respektoval veškerá práva stěžovatele jako daňového subjektu a v předkládání důkazních prostředků jej nikterak neomezoval.

Nejvyšší správní soud pak ve shodě s krajským soudem nepřisvědčil ani námitce stěžovatele týkající se možného krácení daně společnostmi T. G. a T., které finanční orgány nebyly schopny postihnout za to, že příjmy získané od stěžovatele nepodrobily zdanění. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry žalovaného i krajského soudu, že prokázání takové skutečnosti není v dané věci relevantní, neboť možné neplnění daňových povinností daňových subjektů odlišných od stěžovatele nemůže mít žádnou souvislost s povinností stěžovatele jako daňového subjektu vyplývající mu z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tj. s povinností prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, zda finanční orgány postupovaly v předcházejícím řízení v souladu s právními předpisy a vycházely ze spolehlivě zjištěného stavu věci, když dle názoru stěžovatele neprovedly veškeré jím navrhované důkazy, které prokazují oprávněnost jím uplatněných výdajů.

K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedeným předepisuje, že důkazní břemeno, které dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stihá stěžovatele, nelze s poukazem na ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona přenášet na správce daně. Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti namísto stěžovatele prokazovat a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

Z obsahu rozhodnutí žalovaného, jakož i napadeného rozhodnutí krajského soudu, Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovateli bylo v rámci předcházejícího daňového řízení umožněno hájit svá práva a předkládat navrhované důkazy. Stejně tak je z obsahu spisu patrné, které důkazy byly provedeny za účelem zjištění skutkového stavu věci, jak byly hodnoceny a jaké právní závěry byly na jejich základě přijaty.

Nejvyšší správní soud uvádí, že v přezkoumávané věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování a způsob, jakým žalovaný a posléze i krajský soud hodnotily jeho výsledky a taktéž jeho zákonnost, má oporu v předloženém spisu a je výsledkem logických úvah opřených o řádně získané důkazy. Provedené důkazy byly správními orgány hodnoceny jak jednotlivě, tak i ve svém celku, a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu tak, jak byl žalovaným a posléze i krajským soudem zjištěn.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Ani kasační námitku stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto 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 ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu