



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **EKOLAK s.r.o.**, se sídlem Bílovice 497, Bílovice u Uherského Hradiště, zastoupeného JUDr. Petrem Machálkem, advokátem se sídlem Palánek 1a, Vyškov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2005, č. j. 6524/04/FŘ 120, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmu právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2007, č. j. 30 Ca 253/2005 - 81,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Uherském Hradišti, (dále jen „správce daně“), kterým mu byla na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 382 550 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány oprávněně vyloučily z daňově uznatelných nákladů náklady v celkové výši 1 092 900 Kč, neboť stěžovatel neunesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a neprokázal, že náklady právě ve výši 1 092 900 Kč byly v kontrolovaném zdaňovacím období vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud konstatoval, že předpokladem uplatnění výdaje je jeho reálný podklad, tj. že ze smlouvy bylo skutečně plněno, úhrada byla poskytnuta za provedené práce a jednalo se o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel sice předložil řadu důkazních prostředků, avšak tyto důkazní prostředky nebyly způsobilé osvědčit, jaké konkrétní provedené práce či služby byly ve skutečnosti provedeny, ani kým byly provedeny a komu byly uhrazeny. Krajský soud dále uvedl, že účetní doklady nenavazovaly na konkrétní plnění, neboť bylo zjištěno, že dodavatelé uvedení na účetních dokladech deklarovaná plnění neprovedli. Z obsahu spisu krajský soud nezjistil, že by stěžovatel navrhoval výslech zcela konkrétních svědků a jeho odkaz na svědecké výpovědi, provedené až po ukončení daňového řízení v řízení trestním při hlavním líčení, není vzhledem k tomu, že stěžovatel je nositelem důkazního břemene už v řízení daňovém, relevantní.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a v některých případech je s nimi v rozporu a také, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízeních před správním orgánem tak, že to ovlivnilo zákonnost a pro tuto vadu měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Stěžovatel napadá rozsudek soudu také z důvodu nepřezkoumatelnosti a to pro jeho nesrozumitelnost.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel zejména

v nedostatečném vypořádání se s jednotlivými důkazy předloženými stěžovatelem v daňovém řízení, dále není zřejmé, z čeho vyplývá závěr soudu, dle něhož účetní doklady nenavazovaly na skutečně provedené služby, ani kým, kdy a zda bylo z předmětné smlouvy plněno. Pokud soud na str. 11 odůvodnění rozsudku výslovně uvedl, že úřední záznam o místním šetření sice prokazuje skutečnost, že určité práce či služby byly provedeny, pak je na místě se zabývat tím, proč soud ve věci otázky daňové uznatelnosti sporných nákladů nepřihlédl ke stěžovatelem tvrzeným skutečností, týkajícím se přijetí plnění od jiné osoby, nežli je uvedena na dokladech. Pokud určité práce byly provedeny, pak není z rozsudku zřejmé, proč náklady na tyto práce nebyly uznány za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel namítá nespornost zjištění, že plnění byla poskytnuta; bylo prokázáno, že stěžovatel by předmětné práce nemohl svým technickým vybavením a svými zaměstnanci uskutečnit; ceny byly dle znaleckých posudků cenami obvyklými a byly uhrazeny bezhotovostním převodem. Dále bylo prokázáno, že stěžovatel použil přijatá plnění k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Potom by tedy pouhý nedostatek v písemných podkladech neměl jít k jeho tíži, neboť konal v dobré víře a ustanovení zákona o daních z příjmů výslovně nevyžadují, aby práce nezbytně provedla osoba deklarovaná na účetních dokladech. Konstrukce odůvodnění žalovaného z hlediska ustanovení § 11 zákona č. 563/1991 Sb. připouští nedůvodné nerovnosti mezi daňovými subjekty, neboť stejný výdaj u subjektu, který nevede daňovou evidenci, by musel být uznán jako daňový (zákon o účetnictví se na něj nevztahuje).

Názor žalovaného, dle něhož úhrada přijatých faktur bankovním převodem dokládá pouze splnění závazku, není správný, neboť vyhodnocením všech souvislostí měly být pochybnosti pouze o výši zaplacené částky, nikoli o její daňové účinnosti. Zdanitelná plnění byla prokazatelně provedena a úhrada za tato plnění také. K obvyklosti cen předložil stěžovatel znalecké posudky. Dle názoru stěžovatele měl soud posoudit situaci dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť jestliže plnění poskytl jiný subjekt než subjekt deklarovaný na fakturách, potom se z jeho strany jednalo o snahu vytvořit právní vztah za účelem snížení daně na straně dodavatele plnění.

Stěžovatel dále odkazuje na protokoly z hlavního líčení v trestním řízení, ze kterých vyplývá, že práce provedeny byly, stěžovatel je však nebyl schopen provést vlastními zaměstnanci ani vlastními prostředky, dále že práce byly prováděny a přebírány za přítomnosti zaměstnance pana P., jakož i další relevantní skutečnosti. Dle názoru stěžovatele se soud s těmito důkazy dostatečně nevypořádal.

Dle stěžovatele se krajský soud ani řádně nevypořádal s rozsudkem téhož senátu sp. zn. 30 Ca 285/2003, na který bylo v žalobě odkázáno. Dle závěrů zde obsažených k prokázání daňově účinných nákladů postačila inventarizace a svědecké výpovědi, neboť podstatná je skutečnost, že náklady byly prokazatelně vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a dále že v souzené věci existuje přímá souvislost s příjmy daňového subjektu. Stěžovatel poukázal na rozsudek Evropského soudního dvora C-409/04 ze dne 27. 9. 2007, dle něhož plátce uplatňující osvobození u DPH z titulu vývozu neměl důvod pochybovat o správnosti údajů uvedených na nákladních listech CMR, a proto je v rozporu se zásadou proporcionality požadovat po něm DPH zpět, přestože bylo zjištěno, že na těchto dokladech byli v některých případech uvedeni neexistující přepravci, jakož i neexistující registrační značky vozidel. S ohledem na skutečnost, že daň z přidané hodnoty je daleko více formalizovaná než daň z příjmů, měly správní orgány vzít tento průlomový judikát v potaz.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na charakteristiku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí provedenou rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 1 Afs 149/2004 - 44, a konstatuje, že stěžovatel neuvedl, v čem konkrétně nesrozumitelnost ve smyslu uvedeného judikátu spatřuje. Krajský soud se jednoznačně vyjádřil k tomu, z jakého důvodu stěžovatelem uváděné důkazy a skutečnosti nevedly k oprávněné aplikaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odkaz na judikaturu Evropského soudního dvora, týkající se daně z přidané hodnoty, považuje žalovaný za zcela nepřipadný, neboť se jedná o oblast harmonizovanou komunitárním právem, což nastoluje zcela odlišnou situaci. Žalovaný též nesouhlasí s námitkou směřující do nesprávné aplikace § 11 zákona o účetnictví, neboť zákonná úprava pro právnické osoby provozující podnikatelskou činnost, dle které jsou tyto povinny dokládat skutečnosti, jež jsou předmětem účetnictví, účetními doklady, je jednoznačná. Stěžovatelem předložené důkazy neprokázaly vynaložení nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obdobně soud shodně se správními orgány konstatoval nemožnost aplikace § 23 odst. 7 cit. zákona na souzenou věc. Žalovaný nesouhlasí s odkazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť správní orgány vycházely při posouzení věci ze skutkového stavu, který měl oporu ve spisovém materiálu. Ze všech shora uvedených důvodů žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti, a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen. Stěžovatel v kasační

stížnosti podřadil své důvody pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., z obsahu stížnosti je však zřejmé, že uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

S ohledem na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu se Nejvyšší správní soud přednostně zabýval touto námitkou, neboť nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat *ex offio*. Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí po formální stránce. Nejvyšší správní soud jakožto kasační soud je v zásadě soudem přezkumným, přičemž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tomuto základnímu atributu jeho rozhodovací činnosti do značné míry brání. Má-li jakékoli rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí: 1) srozumitelné a 2) opřené o dostatek důvodů.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. V přezkoumávaném rozsudku Nejvyšší správní soud žádné vady uvedeného charakteru neshledal, obdobně zdejší soud neshledal ani to, že by závěry vyplývající z napadeného rozsudku byly nesrozumitelné, neboť výrok rozhodnutí je řádně odůvodněn. Z rozhodnutí krajského soudu jsou důvody vedoucí k zamítnutí žaloby zcela seznatelné. Ze spisového materiálu pak Nejvyšší správní soud nezjistil ani „jinou vadu řízení před soudem“, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto danou námitku Nejvyšší správní soud zamítl jako nedůvodnou.

Ze spisového materiálu ověřil Nejvyšší správní soud následující skutkový stav:

V průběhu roku 1999 uhradil stěžovatel bezhotovostně následující práce (služby): pronájem plochy na provedení klimatotechnologické zkoušky, vyúčtované společností SPOSTAV, s. r. o. Olomouc ve výši 98 000 Kč, faktura č. 94/99; opravy strojů a zařízení na výrobu barev, které byly vyúčtovány fakturou č. 87/999 v částce 260 000 Kč, od společnosti E.C.D. a. s. Šumperk; opravu vodárny a zhotovení regálů, vyúčtované fakturou č. 85/99 v částce 166 900 Kč, od společnosti M-art vzduchotechnika Hodonín; zhotovení reklamních vzorků zateplení, vyúčtované fakturou č. 45/99 v částce 385 000 Kč, společností AMADIS s. r. o. Brno; a konečně zabezpečení účasti stěžovatele na výstavě v Košicích, vyúčtované fakturou č. 48/99 v částce 183 000 Kč, společností AMADIS s. r. o. Brno. Stěžovatel předmětná plnění zaúčtoval na vrub příslušných účtů účtové třídy 5 a účtu 343 (DPH) souvztažně ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé. Následně byly fakturované zakázky uhrazeny bankovními převody na účty uvedené na příslušných fakturách. Náklady vynaložené za tyto práce byly v souladu s ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněny jako daňově uznatelné, současně byla uplatněna i související daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu. Po uplynutí více než dvou let byl jednatel stěžovatele Ing. Stanislav Šich kontaktován příslušníky Policie ČR, kteří jej informovali, že shora uvedená plnění byla pravděpodobně provedena jinými subjekty, než subjekty uvedenými ve smlouvách a shora uvedených fakturách. Ve dnech 5. 2. 2003 až 16. 9. 2003 byla provedena příslušným správcem daně kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1999, jejímž výsledkem bylo vyloučení shora uvedených nákladů z daňově uznatelných nákladů a doměření daně z příjmu právnických osob v celkové výši 382 550 Kč. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že všechny provedené práce (služby) byly zprostředkovány již zemřelým panem V., který byl mimo jiné společníkem společnosti VAZ Zlín, v jejímž objektu má stěžovatel pronajaté prostory. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že přes osobu pana V. proběhlo nejen zprostředkování samotných plnění, ale jeho prostřednictvím byly předloženy a uzavřeny veškeré smlouvy, týkající se deklarovaných plnění, byl to on, jehož prostřednictvím probíhala fakturace mezi stěžovatelem a dodavateli. V řízení byly vyslechnuti jednatelé společnosti SPOSTAV, s. r. o., a společnosti M-art vzduchotechnika Hodonín, kteří potvrdili původní podezření orgánů činných v trestním řízení, neboť vypověděli, že se stěžovatelem nikdy nespolupracovali a fakturované práce pro něj neprovedli, tedy ani nevyfakturovali, což stěžovatel v průběhu řízení nevyvracel. Společnosti AMADIS a E.C.D. Šumperk se nepodařilo kontaktovat. Stěžovatel podal trestní oznámení na neznámého pachatele, s ohledem na ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období, (dále jen „zákon o DPH“) předložil dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty a dodatečně do státního rozpočtu odvedl původně uplatněnou DPH na vstupu. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů neobsahuje žádné ustanovení, které by odpovídalo ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, trvá stěžovatel na tom, že pro posouzení daňové uznatelnosti sporných nákladů není

rozhodné, že práce či služby byly provedeny neznámými subjekty, rozhodující je, že práce byly fyzicky poskytnuty (úřední záznam z místního šetření ze dne 18. 4. 2003, svědecká výpověď), cena za jejich poskytnutí byla uhrazena (výpisy z účtů), práce či služby souvisely s podnikatelskou činností stěžovatele (charakter provedených prací) a stěžovatel znaleckými posudky doložil, že fakturová cena odpovídá ceně obvyklé.

Dle názoru zdejšího soudu 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 a v jím tvrzené výši vynaložil. Jinými slovy zda stěžovatel předloženými důkazy prokázal, že náklady právě ve výši 1 092 900 Kč byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení věci z následujících úvah. Obecně je daňový subjekt, který uplatní daňově účinný výdaj, tedy výdaj snižující základ daně, povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. V souzené věci nebylo stěžovatelem primárně prokázáno uskutečnění výdajů v tvrzené podobě, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatelé figurovaly shora uvedené společnosti, jako důkaz o uskutečnění výdaje neobstály. To ostatně nepopírá ani sám stěžovatel, který také vzhledem k ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH vrátil do státního rozpočtu z předmětných faktur uplatněnou DPH na vstupu v plném rozsahu. Stěžovateli byl následně dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem, nežli účetními doklady, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85, sv. 41, str. 105 Sb. n. u. US, dostupný též z <http://nalus.cz>. Tímto nálezem byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že případné nedostatky údajů uvedených na účetním dokladu nemohou být nahrazeny výsledkem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil v tom smyslu, 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“.

Jak je tedy výše uvedeno, lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, <http://nalus.cz>). 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 daňový subjekt eliminovat důsledky tohoto faktického stavu, musí vynaložení výdaje v jím deklarované výši 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.

Této povinnosti stěžovatel v souzené věci nedostál. Přestože v řízení byly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že určité práce byly skutečně provedeny (např. oprava vodárny, strojů, jímka odpadních vod, existence vzorků, regálů), není zřejmé, kým byly provedeny, za jakou cenu a ani to, že úhrada neznámým subjektům v celkové výši 1 092 900 Kč byla skutečně úhradou za stěžovatelem tvrzená plnění. V souzené věci nebyla jednoznačně prokázána vzájemná souvislost mezi provedením stěžovatelem deklarovaných prací a jím vynaloženými výdaji. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal krajskému soudu, že se s existencí dle jeho názoru prokazatelných výdajů na předmětné práce nevypořádal, tato námitka není důvodná. Sám stěžovatel dokonce v kasační stížnosti připouští, „že za daných okolností měly být pochybnosti pouze o výši zaplacené částky, nikoli o její daňové účinnosti!“. Stěžovateli se však po zpochybnění totožnosti dodavatelů nepodařilo prokázat, že uvedenou částku vynaložil právě za jím deklarované výdaje. Zdejší soud rozumí snaze stěžovatele aplikovat na souzenou věc ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel se jím popisovanou konstrukcí o spolčení neznámých osob za účelem krácení daně snaží v podstatě doložit skutečnost, že jím fakturované ceny se žádným způsobem nelišily od cen obvyklých za obdobné práce či služby. Dle názoru zdejšího soudu však skutečnost, že se výše úhrad hrazených neznámým subjektům od obvyklých cen nelišila, není sama o sobě způsobila prokázat skutečné vynaložení sporných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Navíc je nutno souhlasit s krajským soudem i správními orgány v tom smyslu, že citované ustanovení na daný případ nedopadá. Ustanovení § 23 odst. 7 dopadá na ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojené osoby, za předpokladu, že se ceny jimi sjednané liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by stěžovatel byl s osobami, které údajně plnění poskytly ekonomicky či personálně spojen a nebylo ani prokázáno, že by stěžovatel ve snaze převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, v dohodě se svými obchodními partnery nadhodnocoval či naopak podhodnocoval poskytovaná či přijatá plnění. V souzené věci jde o otázku prokázání stěžovatelem vynaložených nákladů za jím tvrzené práce, a to za situace, kdy není znám poskytovatel tvrzených plnění, když

skutečnost, že plnění, za která byly výdaje údajně vynaloženy, neprovedli původně na účetních dokladech deklarovaní dodavatelé, není sporná.

Za situace, kdy správce daně vyvrátil skutečnosti uvedené na dokladech, které stěžovatel k prokázání vynaložených výdajů předložil, dostal své povinnosti ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků., a bylo pouze na stěžovateli prokázat skutečnost, kterou v řízení uplatnil, tj. vynaložení předmětných nákladů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Samotná tvrzení stěžovatele, existence listinných podkladů jako jsou např. pokyny pro zhotovení vzorků, vyhodnocení kvality vzorků, evidence výroby či výdeje vzorků, dále pak existence vodárny, jímky odpadních vod, regálů apod., jakož i znalecké posudky na ceny obvyklé, nikterak neprokazují, že stěžovatel vynaložil ve prospěch jiných subjektů právě jím tvrzené výdaje za provedení jím deklarovaných prací či služeb. Spornou otázkou totiž nejsou samotné práce, ale to, zda právě k provedení deklarovaných prací stěžovatel vynaložil výdaje, které shora uvedeným způsobem uplatnil. Skutečnost, že bezhotovostní úhrady byly provedeny právě za stěžovatelem deklarované práce či služby zůstala vzhledem k uvedeným okolnostem neprokázána. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné konstatovat, že do důkazní nouze se stěžovatel dostal také vlastním přičiněním. Stěžovatel nepodnikl žádné kroky, aby se ujistil o spolehlivosti jednotlivých dodavatelů, ve všem dle svých tvrzení spoléhal na již zemřelého pana V., tj. nejen, že tento kontaktoval veškeré dodavatele, což není nic neobvyklého, ale jak samotné uzavření smluv na jednotlivé služby či práce, tak i veškerá další komunikace probíhala pouze prostřednictvím pana V., což již tak obvyklé není, když jeho prostřednictvím byly údajně doručovány i veškeré faktury, namísto toho, aby fakturace probíhala obvyklým způsobem, tj. přímo mezi objednatelem a poskytovatelem služeb či prací. Způsob následné komunikace stěžovatele s dodavateli přitom již nikterak nesouvisí se skutečností, že pan V. byl společníkem firmy, jejíž prostory měl stěžovatel pronajaty a bylo tedy logické, že se s ním řešili zejména záležitosti provozní či jinak spojené s objektem, ve kterém měl stěžovatel pronajaté prostory.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 1999, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. 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 § 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 svým charakterem s

podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně v tvrzené výši za deklarovaná plnění vynaložil.

Pokud jde o stěžovatelem přiložené protokoly z hlavního líčení v trestním řízení, souhlasí zdejší soud se závěrem vysloveným krajským soudem. Soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv, který při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Jedná se totiž o kasační kontrolu správních rozhodnutí soudem, a proto je pro soud rozhodující objektivně existující skutkový a právní stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Mimo výše uvedené je nutné zdůraznit, že daňové orgány mohou v rámci daňového řízení dojít ke zcela opačným závěrům než orgány činné v trestním řízení, a to mimo jiné proto, že v daňovém řízení je důkazní břemeno řešeno zcela jinak než v řízení trestním. Pouze na okraj zdejší soud uvádí, že ani z navrhovaných protokolů z hlavního líčení v trestním řízení nelze prokázání stěžovatelem uplatněných výdajů žádným způsobem dovodit.

K odkazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, sp. zn. 30 Ca 88/2001, uvádí zdejší soud, že tento byl zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 69/2004, publikovaným na www.nssoud.cz, závěry v něm uvedené proto nejsou vhodné pro argumentační podporu v jiných věcech.

Stěžovatel dále tvrdí, že správní orgány a soud měly při svém rozhodování vzít do úvahy rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C- 409/04 ze dne 27. 9. 2007, týkající se osvobození od DPH při intrakomunitárních dodávkách, neboť DPH je mnohem přísněji formalizovaná. Takto jednoduše však nelze aplikaci judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), týkající se daně z přidané hodnoty na daň z příjmu, která není evropským právem plně harmonizována, dovodit. Vzhledem ke skutečnosti, že z níže uvedených důvodů nelze tento judikát na souzenou věc aplikovat, Nejvyšší správní soud považoval za nadbytečné a zavádějící na tomto místě činit obecný rozbor, zda a kdy lze eventuálně judikaturu ve věcech DPH na oblast přímých daní jako výkladové vodítko použít.

Ve výše uvedené věci C-409/04 souvisely otázky položené předkládajícím soudem s přechodnými úpravami DPH použitelnými na obchod uvnitř Společenství, které byly zavedeny s ohledem na odstranění vnitřních hranic dne 1. ledna 1993 směrnicí 91/680. K tomuto dni bylo s konečnou platností odstraněno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy (druhý a třetí bod odůvodnění uvedené směrnice). ESD své rozhodnutí opírá zejména o to, že podmínky prokazování stanovené členskými státy musejí respektovat základní svobody zavedené

Smlouvou o Evropském Společenství, jako je zejména volný pohyb zboží s tím, že je rovněž třeba zajistit, aby postavení hospodářských subjektů nebylo méně příznivé než jejich postavení před zrušením hraničních kontrol mezi členskými státy, protože takový výsledek by byl v rozporu s účelem vnitřního trhu, který spočívá v usnadnění obchodu mezi těmito státy. Argumentační těžiště tohoto rozhodnutí je tedy zcela mimo předmět sporu v předmětné věci.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému odvolacímu orgánu pak žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 6. srpna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu