



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. M. Ž.**, zastoupený JUDr. Danielem Hornem, advokátem se sídlem nám. Republiky 29, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2009, č. j. 57 Ca 65/2007 - 90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 9. 5. 2007, č. j. 4285/07-1100-402937 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 1. 3. 2006, č. j. 13444/06/118920/1322, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 46 030 Kč. Žalobce v odvolání brojil proti tomu, že správce daně vyloučil z žalobcem uplatněných výdajů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, výdaje, které žalobce dokládal fakturami, na nichž jsou jako dodavatelé uvedeny společnosti STAVOCENTER, s. r. o., M.H.STAV CZ s. r. o. a ZAVUJ s. r. o.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí I konstatoval, že správci daně vznikly z důvodu nekontaktnosti společnosti STAVOCENTER, s. r. o. pochybnosti o skutečném provedení montážních prací a oprávněném uplatnění výdajů ve výši 77 500 Kč

podle faktur ze dnů 15. 11. a 21. 11. 2001, na kterých je jako dodavatel uvedena tato společnost. Finanční úřad v Praze-Modřanech na základě dožádání za účelem ověření údajů uvedených na fakturách mj. uvedl, že jednatelem společnosti byl od 23. 2. 1999 pan Andrey Dyuryahin z Ukrajiny, jehož pobyt v ČR byl ovšem dle sdělení cizinecké policie ukončen ke dni 5. 8. 1999. Dožádaný správce daně zjistil, že společnost na adrese svého sídla nesídlí a nikdy nesídlila a adresa sídla společnosti uvedená na živnostenském listu i v obchodním rejstříku je fiktivní. Na tuto společnost přicházejí dožádání od mnoha finančních úřadů ohledně dokladů vystavených touto společností za provedené práce vykonávané cizinci. Osoby jednající údajně za společnost STAVOCENTER, s. r. o. se u obchodních partnerů prokazují notářsky ověřenou plnou mocí vystavenou jednatelem společnosti, tyto plné moci jsou však dle sdělení příslušného notáře nepovedenými padělkami. V posuzovaném případě předložil žalobce správci daně smlouvu o provedení prací uzavřenou se společností STAVOCENTER, s. r. o., v níž je uvedeno, že smlouvu uzavřela jednatelka společnosti paní I. V., která ovšem nebyla jednatelkou společnosti a tudíž nebyla oprávněna za společnost jednat. Sám žalobce navíc v rozporu s obsahem smlouvy uvedl, že za společnost STAVOCENTER, s. r. o. jednal pan J. D.

Žalobce nesouhlasil s vyloučením výdaje ve výši 38 112 Kč, který vynaložil za montážní práce podle faktury ze dne 17. 10. 2001, na níž je jako dodavatel uvedena společnost M.H.STAV CZ s. r. o. Správce daně pojal pochybnosti o provedení předmětných prací touto společností, neboť podle sdělení místně příslušného správce daně podala tato společnost za zdaňovací období roku 2001 prázdné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a následně jí byla stanovena daň ve výši 0 Kč. Místně příslušný správce daně dále sdělil, že tato společnost je nekontaktní, přicházejí na ni však dožádání od finančních úřadů z celé České republiky za účelem ověření faktur převážně za manipulační, stavební, výkopové a úklidové práce. Žalobce na výzvu správce daně sdělil, že s ním jménem společnosti M.H.STAV CZ s. r. o. jednal pan D. nebo pan S. S., který byl v předmětné době jednatelem společnosti. Žalobce předložil správci daně plnou moc, podle které pan S. zmocnil pana D. k jednání za uvedenou společnost. Podle správce daně se však podpis uvedený na předmětné faktuře vystavené jménem společnosti M.H.STAV CZ s. r. o. a podpis na pokladním dokladu prokazujícím převzetí fakturované částky liší od ověřeného podpisu pana S. na plné moci a také od podpisů pana D., uvedených na dokladech společnosti STAVOCENTER, s. r. o. a ZAVUJ s. r. o., které měl pan D. dle tvrzení žalobce rovněž zastupovat.

Žalobce dále nesouhlasil s vyloučením výdaje ve výši 32 400 Kč vynaložených, dle jeho tvrzení, za montážní práce podle faktury ze dne 30. 6. 2001, na níž je jako dodavatel uvedena společnost ZAVUJ s. r. o. Správci daně vznikly v této souvislosti pochybnosti o provedení prací, neboť místně příslušný správce daně sdělil, že uvedená společnost nepodala za zdaňovací období roku 2001 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a proto jí byla stanovena daň ve výši 0 Kč. Dožádaný správce daně dále uvedl, že společnost je nekontaktní, na uvedené adrese nesídlí a veškeré písemnosti jsou jí doručovány veřejnou vyhláškou. Žalobce na výzvu žalovaného sdělil, že jménem společnosti ZAVUJ s. r. o. s ním jednal pan D. Správce daně však z obchodního rejstříku zjistil, že v předmětné době byla jednatelkou společnosti paní Lesya Ryzhko. Žalobce podle žalovaného nepředložil správci daně žádný důkaz prokazující, že pan D. za společnost skutečně jednal, vystavil fakturu a přebral finanční hotovost.

Žalovaný dále poukázal na sdělení Policie České republiky, Oddělení cizinecké policie, Domažlice, ze dne 5. 4. 2005, podle něhož byl pobyt pana D. v České republice ukončen dne 22. 3. 2002 a pobyt pana S. byl ukončen dne 19. 9. 2002. Z tohoto důvodu nemohl správce daně shora uvedená tvrzení žalobce ověřit. Podle žalovaného je zřejmé, že žalobce nejednal s osobami oprávněnými jednat za uvedené společnosti a že předmětné faktury nebyly vystaveny těmito společnostmi. Podle tvrzení žalobce od něj přijímal peněžní hotovost jménem těchto společností pan D., který ovšem nebyl oprávněn za ně jednat. Navíc je z pokladních dokladů zřejmé, že podpisy osob, které měly hotovost za uvedené společnosti převzít, se liší, přestože se dle žalobce mělo jednat o jednu osobu.

Žalovaný opakovaně vyzval žalobce k tomu, aby prokázal, že montážní práce fakturované společnostmi STAVOCENTER, s. r. o., M.H.STAV CZ s. r. o. a ZAVUJ s. r. o. byly skutečně v plném rozsahu těmito společnostmi provedeny a že finanční hotovost za provedené práce byla předána osobám jednajícím za tyto společnosti. Žalobce na základě výzvy navrhl v dopise doručeném žalovanému dne 5. 12. 2006 provedení výsledku svých pracovníků p. J. K., p. R. M., p. M. Ž., p. M. D. a p. L. K. Podle žalovaného by tito pracovníci zřejmě mohli potvrdit provádění předmětných montážních prací, tuto skutečnost ovšem žalovaný podle vlastních slov nezpochybnil. Podle žalovaného by výpovědi svědků nemohly věrohodně prokázat provedení prací v rozsahu a v částkách, které byly na fakturách uvedeny. Vzhledem k tomu, že se jedná o pracovníky, kteří rovněž prováděli u žalobce montážní práce (a to buď na základě živnostenského oprávnění nebo na základě dohod o provedení práce), je nepravděpodobné, že by tito pracovníci byli detailně informováni o dalších obchodních případech uskutečněných poplatníkem v roce 2001 nad rámec sdělení žalobce, že tito svědci mohou dosvědčit, že docházelo k předávání finanční hotovosti „klientovi“, který je pak rozděloval pracovníkům v dílně. Z tohoto důvodu žalovaný výsledky navržených svědků neprovedl, neboť by, dle jeho názoru, nemohly mít vliv na zjištěné skutečnosti.

Pokud jde o námitku žalobce, že porovnáním vydaných a přijatých faktur lze zjistit, zda byly fakturované práce skutečně provedeny, uvedl žalovaný, že nerozpíral skutečnost, že montážní práce byly prováděny. Za rozhodnou však považoval skutečnost, že nebylo prokázáno, zda práce byly provedeny v rozsahu uvedeném na fakturách, kdo práce provedl a komu byly finanční částky za provedenou práci zaplacený. Za věrohodné nepovažoval žalovaný ani výdajové doklady vystavené žalobcem, neboť žalobce sám v písemném vyjádření ze dne 8. 2. 2006 uvedl, že v průběhu měsíce vyplácel jednotlivým pracovníkům těchto dodavatelů vysoké zálohy, které poté musel z fakturované částky odečíst. Z toho je dle žalovaného zřejmé, že peníze za provedené práce ve skutečnosti ani nebyly v částkách uvedených na pokladních dokladech vypláceny osobám, které jejich převzetí potvrdily. Tvrzení o vyplácení záloh žalobce ani na výzvu žalovaného neprokázal.

Žalovaný tak na základě shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť neprokázal, zda uskutečnil výdaje ve výši uvedené na fakturách vystavených společnostmi STAVOCENTER, s. r. o., M.H.STAV CZ s. r. o. a ZAVUJ s. r. o. a nepředložil žádné věrohodné důkazy k prokázání skutečnosti, že předmětné montážní práce byly uvedenými společnostmi v plném rozsahu provedeny tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách.

Rozhodnutím ze dne 9. 5. 2007, č. j. 4287/07-1100-402937 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 1. 3. 2006, č. j. 13476/06/118920/1322, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 160 372 Kč. Žalobce v odvolání brojil proti tomu, že správce daně vyloučil z žalobcem uplatněných výdajů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, výdaje, které dokládal fakturami, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost INTOZ Kadaň s. r. o. a pan D. D.

Žalobce v první řadě nesouhlasil s vyloučením výdajů v celkové výši 362 895 Kč, které byly doloženy fakturami za provedené práce ze dne 10. 6., 15. 7., 4. 9., 11. 11., 11. 12. a 20. 12. 2002, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost INTOZ Kadaň s. r. o. Správce daně v případě těchto výdajů pojal pochybnosti o provedení prací, neboť podle sdělení místně příslušného správce daně byla společnost INTOZ Kadaň s. r. o. nekontaktní a na adrese svého sídla nesídlila. Jednatel této společnosti pan Stanislav Neuber byl opakovaně předvoláván, k dožádanému správci daně se však nikdy nedostavil. Žalobce předložil správci daně během daňové kontroly smlouvu uzavřenou s mezi ním a společností INTOZ Kadaň s. r. o., jejímž předmětem je provedení svářečských prací. Ve smlouvě je uvedeno, že smlouvu uzavřel za INTOZ Kadaň s. r. o. pan Stanislav Neuber, podpis není ověřen. Porovnáním podpisů na smlouvě, na fakturách vystavených jménem společnosti a na pokladních dokladech vystavených v souvislosti s touto smlouvou však správce daně zjistil, že podpisy na těchto dokladech jsou rozdílné. Žalobce sdělil správci daně, že za zmíněnou společnost jednal pan J. D., k prokázání tohoto tvrzení však nepředložil žádné důkazy.

Žalobce dále brojil proti vyloučení výdajů v celkové výši 30 630 Kč, které byly doloženy dvěma fakturami ze dne 15. 5. 2002 a fakturou ze dne 31. 5. 2002, na nichž je jako dodavatel uveden pan D. D. Správce daně z vlastní činnosti zjistil, že panu D. bylo dne 28. 2. 2002 zrušeno živnostenské oprávnění, neboť nesplnil podmínku pro provozování živnosti, a to platné povolení k pobytu na území České republiky za účelem provozování živnosti. Předmětné faktury byly ovšem vystaveny panem D. až v květnu roku 2002, tj. po zániku živnostenského oprávnění. Z tohoto důvodu požádal správce daně o vyjádření místně příslušného správce daně, který sdělil, že pan D. nepodal žádná přiznání či hlášení, jeho pobyt je nejasný a korespondenci nepřebírá. Žalobce uvedl, že jednal s panem D. osobně a pan D. osobně přebíral od žalobce peněžní prostředky, a to přestože v době uskutečnění fakturovaných prací již neměl živnostenské oprávnění. K prokázání svých tvrzení ovšem žalobce správci daně žádné důkazní prostředky nepředložil.

Žalovaný poukázal na sdělení Policie České republiky, Oddělení cizinecké policie, Domažlice, ze dne 5. 4. 2005, podle něhož byl pobyt pana D. v České republice ukončen dne 22. 3. 2002 a na sdělení místně příslušného správce daně, podle něhož pan D. na poslední známé adrese nepřebírá zásilky a jeho pobyt je nejasný. Z těchto důvodů nemohl správce daně tvrzení žalobce ověřit. Podle žalovaného je zřejmé, že žalobce ve výše uvedených případech nejednal s osobou oprávněnou jednat za společnost INTOZ Kadaň s. r. o. Nepodařilo se mu prokázat ani to, zda jednal skutečně s panem D. D., který neměl v době uskutečnění prací oprávnění provozovat živnost. Žalovaný tak dospěl k závěru, že

účetní doklady na provedené montážní práce nebyly ve skutečnosti vystaveny uvedenými osobami.

Návrh žalobce na výslech shora uvedených svědků jakož i další tvrzení žalobce posoudil žalovaný obdobně jako v napadeném rozhodnutí I. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce ve shora uvedených případech neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, zda skutečně vynaložil finanční prostředky ve výši uvedené na účetních dokladech vystavených společností INTOZ Kadaň s. r. o. a panem D. a zda předmětné montážní práce byly uvedenými osobami provedeny v plném rozsahu tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách.

Rozhodnutím ze dne 9. 5. 2007, č. j. 4290/07-1100-402937 (dále jen „napadené rozhodnutí III“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 1. 3. 2006, č. j. 13499/06/118920/1322, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 588 215 Kč. Žalobce v odvolání brojil proti tomu, že správce daně vyloučil z výdajů, které žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, výdaje, které žalobce dokládal fakturami, na nichž jsou jako dodavatelé uvedeny společnosti GREGA WEST s. r. o., BENY STAV s. r. o., Ros-Rob v. o. s., KING system s. r. o., BYKADO s. r. o., ZERSKYY STAV, s. r. o a pan O. K.

Žalobce nesouhlasil s vyloučením výdajů v celkové výši 286 945 Kč, které dokládal fakturami na montážní práce, a to fakturou ze dne 15. 11. 2003, dvěma fakturami ze dne 15. 12. 2003 a fakturou ze dne 31. 12. 2003, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost GREGA WEST s. r. o. Správce daně v tomto případě od místně příslušného správce daně zjistil, že uvedená společnost je od září roku 2003 nekontaktní, nepřebírá poštovní zásilky a na adrese sídla podle obchodního rejstříku nesídlí. Podle sdělení cizinecké policie nemá jediná jednatelka společnosti povolen pobyt v České republice. Na smlouvě uzavřené mezi žalobcem a uvedenou společností, kterou žalobce předložil správci daně, není uveden den uzavření ani jméno osoby, která za společnost jednala. Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že s ním za společnost GREGA WEST s. r. o. jednal pan D. D., svá tvrzení však neprokázal.

Žalobce dále brojil proti vyloučení výdajů v celkové výši 93 825 Kč, které dokládal fakturami ze dne 15. 4. a 16. 5. 2003, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost BENY STAV s. r. o. Žalovaný v napadeném rozhodnutí III uvedl, že správce daně dotazem u místně příslušného správce daně zjistil, že uvedená společnost je nekontaktní. Žalobce předložil v rámci daňové kontroly smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností BENY STAV s. r. o., na níž však není uvedeno, kdo jednal za uvedenou společnost, ani den, kdy byla smlouva uzavřena. Žalobce dále předložil plnou moc ze dne 14. 4. 2003 s notářsky ověřeným podpisem pana Smékala, jednatele společnosti BENY STAV s. r. o., který v ní zmocňuje pana D. A. mj. k jednání, podpisování dokladů a vyzvedávání finančních částek fakturovaných společností BENY STAV s. r. o. Podle sdělení notářky, která měla podpis jednatele ověřit, se však jedná o padělanou listinu. Žalobce následně sdělil správci daně, že s ním za společnost BENY STAV s. r. o. jednal pan D. Podle žalovaného tak žalobce neprokázal, která osoba za společnost BENY STAV s. r. o. skutečně jednala, vystavovala faktury a přijímala finanční hotovost.

Žalobce dále napadal neuznání výdajů ve výši 120 020 Kč podle faktur ze dne 15. 8., 12. 9. a 13. 10. 2003, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost Ros-Rob v. o. s. Tato společnost je dle sdělení místně příslušného správce daně nekontaktní, nepodává daňová přiznání a na adrese sídla podle obchodního rejstříku nesídlí. Žalobce na výzvu správce daně sdělil, že s ním za společnost Ros-Rob v. o. s. jednal pan M. K. Ze zápisu v obchodním rejstříku je však zřejmé, že statutárním orgánem oprávněným jednat za společnost byl společník pan Oleksiy Beshota. Podle sdělení Policie České republiky, Oddělení cizinecké policie, Domažlice, pan Beshota ukončil pobyt v České republice dne 31. 12. 2002. Žalobce ani na výzvu nepředložil správci daně smlouvu uzavřenou mezi ním a společností Ros-Rob v. o. s., plnou moc ani jiný důkaz o tom, kdo s ním jménem uvedené společnosti jednal.

Žalobce napadl vyloučení výdajů v celkové výši 1 149 814 Kč podle faktur vystavených ve dnech 11. 9., 12. 10., 15. 11. a 14. 12. 2003, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost KING system s. r. o. Podle sdělení místně příslušného správce daně je uvedená společnost nekontaktní, správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda předmětné práce byly skutečně provedeny a zda uplatnění výdajů bylo oprávněné. Vzhledem k tomu, že nebylo možno ověřit uskutečnění předmětných prací u společnosti KING system s. r. o., byl žalobce správcem daně vyzván k tomu, aby sdělil, kdo s ním za uvedenou společnost jednal. Žalobce na základě výzvy správce daně sdělil, že s ním jménem uvedené společnosti jednal pan M. K. K prokázání tohoto tvrzení však žalobce nepředložil žádné důkazy. Žalobce nepředložil ani písemnou smlouvu uzavřenou mezi ním a společností KING system s. r. o., přestože podle žalovaného v průběhu daňové kontroly tvrdil, že ji má k dispozici.

Žalobce nesouhlasil s vyloučením výdaje ve výši 13 939 Kč, který dokládal fakturou ze dne 15. 12. 2003, na němž je jako dodavatel uvedena společnost BYKADO, s. r. o. I v tomto případě zjistil správce daně u místně příslušného správce daně, že uvedená společnost je nekontaktní a na adrese sídla podle obchodního rejstříku nesídlí. Podle sdělení Policie České republiky, Oddělení cizinecké policie, Domažlice, pan Volodymyr Bykadorov neměl v předmětné době v České republice povolen pobyt a jeho pobyt byl ukončen dne 11. 6. 1999. Skutečné provedení předmětných prací tedy nemohlo být ověřeno. Žalobce na základě výzvy správce daně uvedl, že s ním za společnost BYKADO, s. r. o. jednal pan M. Z. Na podporu svých tvrzení však nepředložil žádné důkazy.

Žalobce napadl také vyloučení výdajů ve výši 175 925 Kč, které dokládal fakturami ze dne 15. 6., 15. 7., 4. 8., 15. 9., 15. 10. a 18. 11. 2003, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost ZERSKYY STAV s. r. o. Podle sdělení místně příslušného správce daně je uvedená společnost nekontaktní a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 nepodala. Správce daně tedy nemohl ověřit uskutečnění předmětných prací. Na výzvu správce daně žalobce sdělil, že za společnost ZERSKYY STAV s. r. o. s ním jednal pan M. Z. Na podporu svých tvrzení však žalobce nepředložil žádné důkazy.

Žalobce nesouhlasil s vyloučením výdajů ve výši 26 960 Kč, které uplatnil podle faktur ze dne 2. 2. a 3. 3. 2003 vystavených panem O. K. Správce daně zjistil, že panu K. bylo ke dni 1. 8. 2001 zrušeno živnostenské oprávnění, neboť neměl platné povolení

k pobytu na území České republiky za účelem provozování živnosti. Podle sdělení Policie České republiky, Oddělení cizinecké policie, Domažlice, byl pobyt pana K. ukončen dne 19. 2. 2002. Přitom předmětné faktury a pokladní doklady potvrzující převzetí finanční hotovosti za provedené práce byly vystaveny v únoru a březnu roku 2003. Správce daně tedy vyzval žalobce k tomu, aby sdělil, kdo s ním jménem pana K. jednal. Na tuto výzvu žalobce sdělil správci daně, že jednal osobně s panem K. Své tvrzení však neprokázal a nepředložil správci daně ani písemnou smlouvu, na jejímž základě byly předmětné práce provedeny, ačkoliv tvrdil, že tuto smlouvu má k dispozici. Podle žalovaného tedy nemohla být tvrzení žalobce ověřena.

Žalovaný na základě shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobce nejednal s osobami oprávněnými jednat za společnosti GREGA WEST s. r. o., BENY STAV s. r. o., Ros-Rob v. o. s., KING system s. r. o., BYKADO s. r. o. Žalobce neprokázal ani to, že jednal s panem K., neboť v době uskutečnění předmětných prací neměl pan K. povolení k pobytu na území České republiky. Správce daně na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že faktury za provedené montážní práce nebyly vystaveny uvedenými právníky a fyzickými osobami. Pouze v případě společnosti ZERSKYY STAV s. r. o. jednal žalobce dle svého sdělení s jednatelem společnosti panem Z. Ani tuto skutečnost však neprokázal.

Návrh žalobce na výslech shora uvedených svědků jakož i další tvrzení žalobce posoudil žalovaný obdobně jako v napadeném rozhodnutí I a v napadeném rozhodnutí II. Pokud jde o výkazy odměn, které předložil žalobce k prokázání skutečnosti, že k provedení předmětných prací skutečně došlo, konstatoval žalovaný, že se tento výkaz týkal pouze dvou faktur vystavených společnostmi GREGA WEST s. r. o. Na výkazu jsou uvedena jména 4 pracovníků a výše jejich odměn. Žalobce dále předložil výkaz odměn týkající se jedné faktury vystavené jménem společnosti BYKADO s. r. o., na níž ovšem nejsou uvedena jména pracovníků, ani razítka a podpisy smluvních stran. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že žalobcem předložené výkazy odměn, ani údaje uvedené na předmětných fakturách ani ostatní doklady předložené žalobcem neprokazují skutečné provedení prací v rozsahu uvedeném na předmětných fakturách. Žalovaný proto i v tomto případě dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, zda skutečně vynaložil finanční prostředky ve výši uvedené na daňových dokladech vystavených společnostmi GREGA WEST s. r. o., BENY STAV s. r. o., Ros-Rob v. o. s., KING system s. r. o., BYKADO s. r. o., ZERSKYY STAV, s. r. o. a panem O. K. Žalobce neprokázal podle žalovaného ani to, že předmětné montážní práce byly uvedenými osobami v plném rozsahu provedeny tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách.

Žalobce napadl všechna tři zmiňovaná rozhodnutí žalovaného žalobou podanou dne 20. 7. 2007 u Krajského soudu v Plzni, jenž ji rozsudkem ze dne 30. 6. 2009, č. j. 57 Ca 65/2007 - 90, zamítl. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že shledal nedůvodnou žalobní námitku týkající se porušení procesních práv žalobce v daňovém řízení. Krajský soud poukázal na to, že žalobce formuloval tuto žalobní námitku velmi obecně a konstatoval, že ve správním spise nenalezl žádný podklad o tom, že by žalobce byl v průběhu daňového řízení zkrácen na svých právech. Z obsahu správního spisu naopak podle krajského soudu plyne, že žalobci bylo v průběhu daňového řízení umožněno v plném rozsahu uplatnit svá práva podle daňového řádu.

Krajský soud se dále zabýval žalobní námitkou týkající se výdajů, které žalobce uplatnil jako daňově uznatelné výdaje v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003. Krajský soud uvedl, že daňový subjekt má právo snížit základ daně pouze o výdaje, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Je ovšem třeba, aby tvrdil a prokázal, že 1) učinil daňově uznatelný výdaj a v jaké výši, 2) na co konkrétně výdaj vynaložil a že to, na co výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno a 3) že výdaj vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Podle krajského soudu se žalobci splnění těchto podmínek nepodařilo prokázat. Správce daně v posuzované věci podle krajského soudu opakovaně vyzýval žalobce k předložení důkazů, které by rozptýlily jeho pochybnosti ohledně výdajů vynaložených žalobcem. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce takové důkazy nepředložil a neunesl tak své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný podle krajského soudu své závěry v napadených rozhodnutích dostatečně podrobně vysvětlil a zdůvodnil.

Krajský soud dále uvedl, že neprovedl žalobcem navržené důkazy výsledkem svědků M. H., vystupujícího též pod jménem M. K., J. K., R. M., M. Ž., M. D. a L. K. Výpovědi těchto svědků by podle krajského soudu sice mohly potvrdit, že v provozovně žalobce pracovali ukrajinští pracovníci, případně že zde docházelo k předáváním finanční hotovosti určitým osobám, ale neosvětlily by, zda se jednalo o prostředky vynaložené žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud uvedl, že nesdílí názor, že by tyto výsledky mohly jednoznačně osvětlit, jak vysoké byly finanční částky, za co byly vypláceny a jménem koho jednali ti, kterým byly peníze vypláceny. Podle krajského soudu byl ve správním spise dostatek podkladů pro posouzení důvodnosti žaloby.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítá, že v posuzovaném případě je nutno přihlédnout ke skutečnosti, že se až v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že v řadě případů nejednal s osobami oprávněnými jednat jménem osob, se kterými byl, resp. se domníval, že byl, ve smluvním vztahu. Stěžovatel neměl po dobu existence smluvních vztahů s uvedenými osobami důvod pochybovat o tom, že se jedná o řádný smluvní vztah. To, že byly předmětné práce provedeny, ostatně nezpochybnil ani správce daně. Za těchto okolností neměl důvod shromažďovat jiné doklady k prováděným pracím než ty, které předložil v průběhu daňové kontroly. V posuzované věci došlo podle tvrzení stěžovatele ke střetu mezi podnikatelem a tzv. „šedou zónou“, neboť některé subjekty, se kterými spolupracoval, se dopouštějí protiprávního jednání, což bylo zjištěno i v průběhu daňové kontroly. Poukázal přitom např. na zfalšované notářské doložky či předkládání nepravých dokladů. Stěžovatel se podle svých slov opakovaně dotazoval správce daně na určité postupy v podnikání a snažil se přizpůsobit jeho požadavkům, i přesto mu však byly některé postupy, které konzultoval, v průběhu daňové kontroly vytčeny.

Finanční orgány a krajský soud podle stěžovatele vycházely pouze z gramatického výkladu zákona a nezohlednily ostatní okolnosti případu. Finanční orgány jednaly při daňové kontrole v rozporu se zásadou přiměřenosti. Tento svůj názor stěžovatel opírá o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb.NSS a nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Správce daně je povinen v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které nejméně zatěžují daňové subjekty, což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení zákonem stanoveného účelu. Hledisko správního a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak je vždy nutno dodržovat vztah rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Stěžovatel se proto domnívá, že krajský soud měl napadená rozhodnutí zrušit, neboť finanční orgány potvrdily, že předmětné práce byly skutečně provedeny, avšak nebylo prokázáno, že tyto práce provedly subjekty, které jejich provedení vyúčtovaly. Podle stěžovatele finanční orgány v souvislosti s daňovými kontrolami vymáhají placení daní od českých podnikatelů v těch případech, kdy jsou pro finanční úřady nedostupní podnikatelé z cizích zemí. Kvůli „nedokonalosti systému“ tak není daň vymáhána od daňového subjektu, který získal příjem, ale od daňového subjektu, který je pro finanční orgány lépe dostupný a kterému lze vytknout nedodržení formálních postupů.

Stěžovatel dále namítal, že existují rozdílné požadavky „pro platnost právních vztahů“ podle obchodního práva a podle daňových předpisů, které jdou dle jeho názoru výrazně nad rámec požadavků na prokázání existence obchodněprávního či občanskoprávního vztahu. Podklady, které by dle jeho názoru postačily k přiznání nároku v obchodněprávním či občanskoprávním vztahu, nejsou dostačujícím důkazem k prokázání existence smluvního vztahu a oprávněnosti daňového výdaje v rámci daňového řízení.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

V dané věci je rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že se mu nepodařilo v řízení před finančními orgány unést důkazní

břemeno k prokázání toho, že skutečně vynaložil předmětné výdaje za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacích obdobích let 2001, 2002 a 2003.

K této otázce se vztahuje rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS, v němž vyslovil následující právní závěr: *„Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“*

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu.

Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil v daňovém přiznání, prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z § 31 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85/2006 Sb.ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218/2006 Sb.ÚS).

V posuzovaném případě stěžovatel uplatnil v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003 jako daňově uznatelné výdaje, které podle svých tvrzení vynaložil na provedení montážních, svářečských prací při výrobě palet. Tyto práce měly být podle údajů na dokladech, které stěžovatel předložil v průběhu daňové kontroly správci daně, vykonány společnostmi STAVOCENTER, s. r. o., M.H.STAV CZ s. r. o., ZAVUJ s. r. o., INTOZ Kadaň s. r. o., GREGA WEST s. r. o., BENY STAV s. r. o., Ros-Rob v. o. s., KING system s. r. o., BYKADO s. r. o., ZERSKYY STAV, s. r. o, panem O. K. a panem D. D. Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval, zda tyto výdaje, které stěžovatele odečetl od základu daně v předmětných zdaňovacích obdobích, byly uskutečněny způsobem deklarovaným stěžovatelem. Jak přitom vyplývá z předešlé rekapitulace, v průběhu daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti, které vyvolaly důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda stěžovatel vynaložil předmětné výdaje tak, jak je deklaroval v daňových přiznáních. Tyto pochybnosti se týkaly toho, zda předmětné faktury byly skutečně vystaveny osobami, které jsou na nich uvedeny jako dodavatelé, kým byly předmětné práce dodány a v jakém rozsahu, komu byly deklarované výdaje vyplaceny, tedy zda byly vyplaceny těm subjektům, jež tyto práce skutečně prováděly, a zda k jejich vyplacení v hotovosti došlo způsobem formálně zachyceným v účetnictví stěžovatele.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovateli byly důvody pochybností o správnosti účetních dokladů sděleny a byla mu dána možnost se k těmto pochybnostem v průběhu daňového řízení vyjádřit a navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení. Správce daně reagoval na zjištěné skutečnosti tak, že stěžovatele opakovaně vyzval (výzvy ze dne 7. 1. 2005 a 28. 2. 2005), aby objasnil vzniklé pochybnosti tak, že uvede osoby, které jednaly za dodavatele uvedené na fakturách, osoby, kterým byly předmětné částky v hotovosti vyplaceny, a uvedl vztah těchto osob k dodavateli označenému na účetním dokladu. Stěžovatel byl dále vyzván k tomu, aby tato svá tvrzení doložil. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 9. 1. 2006 je zřejmé, že se stěžovatelem byla projednána kontrolní zjištění správce daně obsažená ve zprávách o daňové kontrole (zpráva o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2006, č. j. 60046/05/118930/1161 a ze dne 9. 1. 2006, č. j. 58911/05/118930/2217) a byla mu dána možnost se k těmto zjištěním vyjádřit. V rámci odvolacího řízení byl stěžovatel znovu vyzván k tomu, aby předložil důkazní

prostředky k prokázání svých tvrzení (výzva ze dne 13. 11. 2006). Stěžovateli tak byl dán dostatečný prostor k vysvětlení vzniklých pochybností a osvědčení výdajů jiným způsobem než předloženými účetními doklady, jež vykazují výše zmíněné nedostatky. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud vyjádřil následující stanovisko: „*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.*“

V posuzovaném případě stěžovatel i přes opakované výzvy finančních orgánů pochybnosti o uskutečnění deklarovaných výdajů nevyvrátil. Správce daně i žalovaný poukázali na konkrétní rozpory v tvrzeních stěžovatele a v předložených účetních dokladech a velmi podrobně je ve zprávách o daňové kontrole i v rozhodnutích o odvolání rozebrali. Stěžovatel však na tyto skutečnosti nereagoval a neuvedl žádné skutečnosti, které by logickým a důvěryhodným způsobem vysvětlily nesrovnalosti v jím předložených účetních dokladech a osvědčily vynaložení předmětných výdajů. K prokázání svých tvrzení stěžovatel navrhl v odvolacím řízení provedení výsledků svědků K., M., Ž., D. a K., kteří byli jeho pracovníky. Provedení výsledků těchto svědků žalovaný odmítl, neboť by, dle jeho názoru, nemohly věrohodně prokázat uskutečnění prací v rozsahu a částkách, které jsou na předmětných fakturách uvedeny. Stěžovatel navrhl, aby byl výslech těchto svědků proveden podle § 77 s. ř. s. při jednání před krajským soudem. Krajský soud však tomuto návrhu nevyhověl a důkazy neprovedl. V odůvodnění rozsudku k tomu krajský soud uvedl, že svědci by nemohli osvětlit, jak vysoké částky v hotovosti byly vypláceny, na základě jakých titulů byla hotovost vyplácena a za koho jednaly osoby, kterým byla hotovost vyplácena.

Nejvyšší správní soud se tedy zabýval rovněž otázkou, zda neprovedení výsledků svědků nepředstavuje vadu řízení před krajským soudem, jež by mohla mít za následek nezákonnost jeho rozhodnutí o věci samé. Podle ustálené judikatury žalobce může v rámci řízení před krajským soudem navrhopvat dosud neprovedené důkazy, mají-li prokázat relevantní skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. V daňových věcech, kde žalobce nesl v daňovém řízení důkazní břemeno, se musí jednat o takové důkazy, které žalobce buď navrhoval již v daňovém řízení a které přesto nebyly provedeny, nebo které v průběhu daňového řízení z objektivních důvodů navrhovat nemohl. Otázka, které z navržených důkazů soud provede a které nikoli, záleží na jeho úvaze (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS), což ovšem krajský soud v daném případě učinil.

Stěžovatel uvedl, že výslech těchto svědků navrhl za účelem prokázání svého tvrzení, že ukrajinští pracovníci v provozovně stěžovatele skutečně pracovali a že odvedli práce uvedené na fakturách. V této souvislosti je však třeba poukázat na to, že ani finanční orgány v dané věci nezpochybňovaly, že k určitým montážním pracím v provozovně stěžovatele docházelo a že je prováděli mj. ukrajinští pracovníci. Zpochybňovaly však, že k nim docházelo v rozsahu a za částky, které stěžovatel deklaroval na sporných fakturách, jakož i to, že tyto částky byly skutečně stěžovatelem v plném rozsahu zaplacený a že byly zaplacený subjektům uvedeným na těchto fakturách a že právě tyto subjekty stěžovateli předmětné dodavatelské služby za pomoci ukrajinských pracovníků v deklarovaném rozsahu poskytly. Stěžovatel v daňovém řízení navrhl jako svědky v první řadě ukrajinské pracovníky, kteří měli zmiňované činnosti pro stěžovatele provádět. Neuvedl však k nim žádné bližší údaje a jejich pobyt se nepodařilo zjistit ani za součinnosti cizinecké policie, nemohli být tedy správcem daně či žalovaným vyslechnuti. Stěžovatel dále navrhl jako svědky další pracovníky, kteří se na pracích v jeho provozovně podíleli, ať již na živnostenský list nebo na dohodu o provedení práce. Případná svědectví těchto osob, které podle stěžovatele měly vypovídat o tom, že montážní práce vykonávali v dílně stěžovatele také ukrajinští pracovníci a že těmto pracovníkům byla předávána finanční hotovost, by podle názoru Nejvyššího správního soudu skutečně nemohla, při absenci jiných přesvědčivých důkazů, prokázat uskutečnění daňově uznatelných výdajů v rozsahu uvedeném na předmětných účetních dokladech. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s názorem krajského soudu a žalovaného v otázce zmiňovaných důkazních návrhů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v posuzované věci neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně toho, zda deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy na plnění (práce) dodané společnostmi STAVOCENTER, s. r. o., M.H.STAV CZ s. r. o., ZAVUJ s. r. o., INTOZ Kadaň s. r. o., GREGA WEST s. r. o., BENY STAV s. r. o., Ros-Rob v. o. s., KING system s. r. o., BYKADO s. r. o., ZERSKYY STAV, s. r. o., panem O. K. a panem D. D. Stěžovatel v daňovém řízení neodstranil ani pochybnosti o tom, kým byly předmětné faktury vystaveny, komu a v jakém rozsahu byly deklarované výdaje vyplaceny a zda k jejich vyplacení v hotovosti došlo způsobem formálně zachyceným v účetnictví stěžovatele. Přestože žalovaný nevyločil možnost, že určité montážní práce byly skutečně provedeny, vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně jejich rozsahu a vzájemných souvislostí mezi provedením prací a výdaji stěžovatele ovšem správce daně nemohl akceptovat tyto výdaje jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že mu nemůže být přičítáno k tíži, že právnické a fyzické osoby, s nimiž uzavřel příslušné obchodní smlouvy, jednaly v rozporu se zákonem. Tyto skutečnosti stěžovatel údajně zjistil, až po zahájení daňové kontroly správcem daně. V této souvislosti je třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že mu nemůže být přičítáno k tíži nezákonné jednání třetích osob. Je ovšem třeba rozlišovat mezi otázkou, zda docházelo k provádění montážních prací, a prokázáním skutečného vynaložení výdajů na tyto práce, a to v deklarovaném rozsahu. Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí a ze závěrečných zpráv o daňové kontrole, finanční orgány nezpochybňovaly to, že montážní práce mohly být v provozovně stěžovatele vykonávány. Stěžovateli bylo vytýkáno, že neprokázal věrohodnými důkazy uskutečnění jím tvrzených

výdajů, které s těmito pracemi souvisely. Tohoto důkazního břemene nemůže stěžovatele zprostit ani skutečnost, že k pochybnostem o oprávněnosti uplatněných výdajů mohlo přispět i nezákonné jednání třetích osob, které byly jeho dodavateli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými podle potřeby bude moci prokázat pravdivost tvrzení o uskutečnění daňových výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Záleží tedy na vlastní aktivitě daňového subjektu, zda bude v rámci svých obchodních vztahů vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Stěžovatel dále namítal, že finanční orgány ani krajský soud nezohlednily při svém rozhodování zásadu přiměřenosti, kterou je podle jeho názoru ovládáno daňové řízení, a že nesprávně vyložily zákon, aniž by však uvedl, o které konkrétní ustanovení zákona se jedná. Tento názor stěžovatel opírá o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb.NSS a nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že vzhledem k odlišným skutkovým okolnostem závěry vyslovené v těchto rozhodnutích na nyní posuzovanou věc nedopadají. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se ve zmiňovaném usnesení zabýval právní otázkou, zda zahájení nebo provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s., a podmínkami, za kterých tak lze učinit. Ústavní soud pak v uvedeném nálezu posuzoval ústavnost postupu finančních orgánů, které po daňovém subjektu požadovaly prokázání majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračoval časový a věcný rámec jeho daňových povinností, resp. daňový subjekt nebyl povinen v takovém rozsahu vůbec nést důkazní břemeno. Potřeba řešit tyto právní otázky v nyní posuzovaném případě nevyvstala. V nyní posuzované věci je klíčové, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno k prokázání uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto otázku posoudily finanční orgány i krajský soud správně a nejednaly přitom v rozporu se zásadou přiměřenosti ani s příslušnými ustanoveními daňového řádu.

Shora vyslovené závěry nemůže zpochybnit ani argument stěžovatele, podle něhož existují rozdílné důkazní standardy v daňovém řízení a v občanském soudním řízení. V první řadě je třeba konstatovat, že stěžovatel srovnává dvě odlišné kategorie. V daňovém řízení nese daňový subjekt podle § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání skutečností, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V posuzovaném případě tížilo stěžovatele důkazní břemeno k prokázání toho, že uskutečnil deklarované výdaje a že tak učinil způsobem zachyceným v účetnictví. Předmětem zkoumání finančních orgánů nebyla platnost soukromoprávních vztahů mezi stěžovatelem a jeho dodavateli či existence vzájemných nároků, jak se stěžovatel snad domnívá. Z důvodu odlišného předmětu zkoumání se tak pochopitelně liší i okruh prokazovaných skutečností při dokazování uskutečnění určitého výdaje v daňovém řízení od skutečností prokazovaných při dokazování existence soukromoprávních nároků v občanském soudním řízení. Není správné konstatování stěžovatele, že daňové předpisy jdou ve svých požadavcích výrazně

nad rámec požadavků, které na prokázání platnosti právních vztahů kladou soukromoprávní předpisy. Naopak, postup finančních orgánů při hodnocení důkazů se v ničem neliší od postupu soudů v občanském soudním řízení, neboť v obou řízeních se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů (srov. § 2 odst. 3 daňového řádu a § 132 o. s. ř.). Podle zásady volného hodnocení důkazů není správce daně vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak, takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb.NSS). Úvaha stěžovatele o rozdílné úrovni důkazního břemene proto není správná. Odlišnost totiž nespočívá v jiném nastavení důkazních standardů, nýbrž v tom, že při prokazování daňových výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou rozhodné jiné skutečnosti než při prokazování existence soukromoprávních vztahů a nároků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 24. listopadu 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu