



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 žalobců: **a) T. K., b) L. K.**, oba zast. JUDr. Evou Chlupatou, advokátkou se sídlem Jana Masaryka 45, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 7. 5. 2010, č. j. 7148/09-1100-108346, č. j. 7149/09-1100-108346, č. j. 7151/09-1100-108346 a č. j. 7152/09-1100-108346, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2011, č. j. 3 Af 19/2010 - 78,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2010, č. j. 7151/09-1100-108346, změnilo Finanční ředitelství v Praze dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 1. 7. 2009, č. j. 21839/09/035970202492, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 tak, že žalobci a) (dále jen „stěžovatel“) zvýšilo základ daně z částky 56 048 Kč na částku

5 904 880 Kč a zvýšilo dodatečně vyměřenou daň z částky 10 465 Kč na částku 1 866 069 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2010, č. j. 7152/09-1100-108346, změnilo Finanční ředitelství v Praze dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 1. 7. 2009, č. j. 21840/09/035970202492, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 tak, že stěžovateli zvýšilo základ daně z částky 84 079 Kč na částku 24 223 246 Kč a zvýšilo dodatečně vyměřenou daň z částky 16 987 Kč na částku 7 734 811 Kč. Zároveň zvýšilo i vyměřené penále z částky 3 397 Kč na částku 1 546 962 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2010, č. j. 7148/09-1100-108346, změnilo Finanční ředitelství v Praze dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 1. 7. 2009, č. j. 21841/09/035970202492, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 tak, že žalobkyni b) (dále jen „stěžovatelka“) zvýšilo základ daně z částky 56 049 Kč na částku 407 435 Kč a zvýšilo dodatečně vyměřenou daň z částky 10 465 Kč na částku 106 869 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2010, č. j. 7149/09-1100-108346, změnilo Finanční ředitelství v Praze dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 1. 7. 2009, č. j. 21842/09/035970202492, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 tak, že stěžovatelce zvýšilo základ daně z částky 84 080 Kč na částku 388 804 Kč a zvýšilo dodatečně vyměřenou daň z částky 16 987 Kč na částku 107 803 Kč. Zároveň zvýšilo i vyměřené penále z částky 3 397 Kč na částku 21 560 Kč.

Citovaná rozhodnutí finančního ředitelství stěžovatelé napadli žalobou podanou u Městského soudu v Praze. Ten ji rozsudkem ze dne 26. 10. 2011, č. j. 3 Af 19/2010 - 78, zčásti odmítl pro nedostatek aktivní legitimace, zčásti zamítl pro nedůvodnost. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že pro posouzení oprávněnosti uplatňovaných výdajů je rozhodující, aby daňové subjekty prokázaly, že byly splněny podmínky, za nichž lze výdaje uplatnit, a vyvrátily veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. Prokazování uplatněných výdajů je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Správce daně tedy správně po předložení listin v průběhu daňové kontroly zaměřil svůj procesní postup na ověření skutečností uvedených v daňových dokladech. Stěžovatelé však neunesli důkazní břemeno, že předmětné práce, včetně materiálu, byly provedeny uvedenými dodavatelskými společnostmi v rozsahu a v čase uvedeném na vystavených fakturách a že těmto společnostem byly finanční prostředky uvedené ve fakturách hotově zaplacený. Závěr finančních orgánů, že stěžovatelé uplatnili výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je proto správný.

Proti tomuto rozhodnutí městského soudu nyní stěžovatelé brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatelé napadli citovaný rozsudek včas podanou kasační stížností z důvodu vad řízení před správním orgánem podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb.,

pokračování

soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v tom rozsahu, ve kterém městský soud žalobu stěžovatelů zamítl pro nedůvodnost (výroky III. až V.)

V první kasační námitce stěžovatelé nesouhlasí s tím, že neunesli důkazní břemeno, když se jim dle mínění žalovaného nepodařilo prokázat, že k uplatněným výdajům skutečně došlo. Stěžovatel postupoval obezřetně a své dodavatele vždy ověřoval v Administrativním registru ekonomických subjektů na internetových stránkách Ministerstva financí. Proto mu nemohou jít k tíži případná daňová pochybení těchto subjektů, zvláště pokud jim uzavřené objednávky byly plněny bezvadně a neměl ani jiný důvod pochybovat o správnosti údajů a legalitě podnikání svých dodavatelů. Uplatněné výdaje byly nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, které řádně zdanil.

Stěžovatelé se neztotožnili se závěry soudu, že předložené faktury neprokazují zaplacení na nich uvedených částek a provedení této částce odpovídajících stavebních prací. Předložením faktury její výstavce dlužníka (stěžovatele) vyzval k zaplacení na fakturu uvedených prací a uvedením slova „hotově“ v rubrice „forma úhrady“ potvrdil převzatí platby. Provedení prací a odpovídajících plateb potvrzuje i vystavené potvrzení s úředně ověřeným podpisem zmocněnce společností. Dále byly tyto skutečnosti potvrzeny i svědeckou výpovědí G. Kh. a jejich potvrzení je konečně možné spatřovat i ve výsledku práce stěžovatele – základových deskách, na nichž byly postaveny rodinné domy. Z předložených faktur je patrné, jaké práce byly v konkrétních případech odvedeny. Pokud na straně správce daně přetrvávají ohledně uskutečnění plnění ze strany předmětných dodavatelů pochybnosti, nese v tomto ohledu důkazní břemeno a měl tedy stěžovatele seznámit s důkazy, které jeho tvrzení a všechny výše nastíněné důkazy jednoznačným způsobem vyvracejí. To však neučinil.

Druhá kasační námitka směřuje proti diskriminačnímu postupu a svévolnému hodnocení důkazů ze strany správce daně. U stěžovatele probíhala ve stejné době daňová kontrola ve vztahu k dani z přidané hodnoty, jejímž vyústěním bylo vydání dodatečného platebního výměru za celý rok 2006 s výjimkou měsíce března. Pokud byly doklady za březen 2006 správcem daně akceptovány přesto, že byly stejné povahy jako sporné doklady z jiných období a byly vedeny i stejným způsobem, jedná se o nedůvodně nerovný přístup, který nemůže být vysvětlen ani tvrzením, že šlo o samostatné daňové řízení.

Ve třetí kasační námitce stěžovatelé konstatují, že žalovaný změnil způsob stanovení daně z příjmů a její výši v rozporu s § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Rozhodnutí správce daně lze změnit jen tehdy, když není možné stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Pokud v řízení nevystanou nové skutečnosti, lze podle § 50 odst. 5 citovaného zákona daňovou povinnost pouze snížit. Daňová povinnost byla odvolacím orgánem stanovena podstatně vyšší a mnohem méně spolehlivě než původně podle pomůcek, když byly vyloučeny náklady daňového subjektu, které však měly souvislost s jeho zdanitelnými příjmy. V této souvislosti se stěžovatelé odvolávají na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle nichž je zdanění příjmu možné a spravedlivé jen za situace, že jsou zároveň zohledněny výdaje, které byly vynaloženy k dosažení zdaňovaného příjmu.

Z těchto důvodů stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Dle žalovaného bylo důvodem pro doměření daně neunesení důkazního břemene. Správce daně vyvrátil věrohodnost předložených dokladů a stěžovatel ani poskytnutím dalších důkazů neprokázal existenci uplatněných výdajů. K námitce nerovného postupu žalovaný uvedl, že daňovou kontrolou nebyla ověřována věcná správnost údajů uvedených ve fakturách za měsíc březen 2006, jak tvrdí stěžovatelé, ale pouze jejich formální správnost, tj. jejich existence a soulad mezi daňovým přiznáním a evidencí daně z přidané hodnoty. Nešlo tedy o svévolné hodnocení důkazů, protože ani faktury za březen 2006 nebyly po věcném zhodnocení uznány jako věrohodné. K námitce nezákonnosti změny způsobu stanovení daně až v odvolacím řízení žalovaný odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, podle něhož je tento postup přípustný. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou směřující proti hodnocení věrohodnosti předložených faktur a ostatních důkazů, neboť právě jejich nepřijetí ze strany správce daně prvního a druhého stupně vedla k dodatečnému vyměření daně.

Pro posouzení důvodnosti první kasační námítky Nejvyšší správní soud vyšel z obsahu správního spisu. Podle něj stěžovatel v daném případě dokládal oprávněnost uplatnění výdajů fakturami od dodavatelských společností. Na základě výzvy správce daně stěžovatel předložil notářsky ověřené soupisy faktur za zdaňovací období roku 2005 až 2007. Soupisy faktur byly označeny názvem a razítkem dodavatelských společností, včetně podpisů jednatelů, které byly notářsky ověřeny. Následným místním šetřením u příslušné notářky však správce daně zjistil, že podpisy notářsky ověřovány nebyly a ani použité razítko není pravé.

U dalšího ústního jednání správce daně seznámil stěžovatele s průběhem řízení, včetně skutečnosti, že dožádáním správce daně zjistil, že ani jedna ze společností, které měly fakturovat materiál a práce, nepřebírá korespondenci, nepodává daňová přiznání a jednatelé se na uvedených adresách nezdržují. Na to stěžovatel reagoval sdělením, že všechny tyto společnosti zastupoval pan A. S. a pouze s ním vždy jednal. Jednání probíhala na stavbě nebo na betonárce, stavební práce prováděli lidé, které dodával pan S., podepsané faktury mu předával osobně pan S. a pan S. od stěžovatele také přebíral peníze v hotovosti.

pokračování

Správce daně seznámil stěžovatele u tohoto jednání rovněž s tím, že při místním šetření u notářky bylo zjištěno, že předložené soupisy faktur u ní ověřovány nebyly a nemohou tedy být relevantním důkazním prostředkem. Stěžovatel poté předložil nové soupisy, které se lišily od předcházejících pouze tím, že nebyly označeny razítkem dodavatelských společností a podpisy jednatelů byly nahrazeny podpisem G. Kh. Současně stěžovatel předložil plné moci, podle kterých byl G. Kh. zmocněn k zastupování předmětných společností. Správce daně prvního stupně proto opakovaně předvolával G. Kh. k podání svědecké výpovědi, avšak bezvýsledně.

Správce daně následně vyzval stěžovatele k prokázání skutečnosti, že předložené faktury vystavily společnosti, které jsou na nich uvedeny jako dodavatelé, a k prokázání, že finanční prostředky byly společnostmi převzaty. Stěžovatel na výzvu reagoval tak, že odkázal na nově předložené soupisy faktur s tím, že prokazují, že práce byly provedeny a uhrazeny. Na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl správce daně k závěru, že ani nově doložené soupisy faktur nejsou důkazem osvědčujícím, že práce provedli na fakturách uvedení dodavatelé a že jim stěžovatel fakturované částky uhradil. V průběhu odvolacího řízení byl vyslechnut svědek G. Kh., který mimo jiné uvedl, že převzetí dokladů probíhalo na předem telefonicky smluveném místě, kde od neznámé osoby převzal peníze a jí předal doklady. Tím podle odvolacího orgánu potvrdil, že jeho podpis na soupisech faktur s údajem, že faktury vystavila konkrétní společnost a že jí byly uhrazeny částky uvedené na fakturách, je zcela formální a stěžovatelem tvrzené skutečnosti neprokazující.

Nejvyšší správní soud vyšel při hodnocení skutkového stavu z toho, že základní zásadou daňového řízení je povinnost každého daňového subjektu daň přiznat a toto své tvrzení doložit, tj. každý daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady 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 tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. 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. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů 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 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68; citovaná rozhodnutí NSS jsou 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 doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Po zhodnocení popsaného průběhu a obsahu dokazování dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud a finanční orgány správně shledaly stěžovatelem předložené důkazy nevěrohodnými. Ani u jedné z dodavatelských společností nebylo možné ověřit pravdivost údajů uvedených na stěžovatelem předložených fakturách, notářské ověření podpisů na fakturách bylo prokazatelně falešné a nově předložené faktury stejného obsahu získal stěžovatel od svědka Kh., nového zástupce dodavatelů (viz níže).

Navíc stěžovatel nejprve opakovaně tvrdil, že jednal výhradně s panem Spilkou, kterého nijak neidentifikoval, a ani nepředložil důkaz, kterým by prokázal, že tato osoba byla oprávněna za dodavatele jednat a že vůbec existovala. Když finanční orgány neuvěřily tvrzením stěžovatele, že v průběhu let 2005 až 2007 panu S. postupně vyplatil částku přesahující 36 000 000 Kč v hotovosti, stěžovatel jej nahradil G. Kh., o kterém se dříve nikdy nezmínil. Finanční orgány oprávněně neuvěřily nevěrohodným tvrzením stěžovatele o bezformálních smluvních vztazích s dodavateli, způsobu placení vysokých částek bez vystavení jakéhokoliv potvrzení a záměně osob, které měly tyto částky přijmout.

Stěžovatel tak nemá pravdu, že správce daně nevyvrátil jeho řádně doložená tvrzení. Orgány finanční správy dostatečně prokázaly, že existují vážné pochybnosti o stěžovatelem předkládaných dokladech a tvrzených účetních případech. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a nabídl tvrzení nová. To stěžovatel neudělal a neunesl tedy důkazní břemeno. Závěrem lze jen připomenout, že Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele a jím předkládané důkazy nepovažoval za věrohodné již ve svém rozsudku ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012 - 29, což následně akceptoval i Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 26. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 426/13.

Na závěru o nevěrohodnosti stěžovatelem předložených důkazů nic nemění ani druhá kasační námitka, kterou stěžovatelé brojí proti údajné svévoli při hodnocení těchto důkazů. K tomu mělo dojít tak, že správce daně uznal předložené doklady vztahující se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2006 a srovnatelným způsobem vedené doklady k dani z příjmů měl v nynější věci odmítnout jako nevěrohodné. Městský soud zcela správně uvedl, že při zmiňovaném místním šetření byl kontrolován pouze soulad mezi podaným daňovým přiznáním a evidencí daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, což ostatně tvrdil i stěžovatel ve svém odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně. To znamená, že při kontrole došlo pouze k porovnání listin předložených stěžovatelem s jím podaným daňovým přiznáním, aniž by bylo zkoumáno, zda se skutečně zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak bylo v předmětných listinách deklarováno. Stěžovatel se tedy mylí, pokud tvrdí, že správce daně uznal jejich věrohodnost z hlediska souladu se skutečností. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní

pokračování

soud také v již citovaném rozsudku ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012 - 29. Tato kasační námitka není důvodná.

Třetí kasační námitkou stěžovatel zpochybňuje postup správce daně druhého stupně, který v odvolacím řízení změnil dodatečný platební výměr tak, že změnil způsob určení daně z určení daně užitím pomůcek na určení daně dokazováním. Zároveň daň zásadním způsobem zvýšil v neprospěch stěžovatele, aniž by vyšly najevo nové skutečnosti, které vyžaduje § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nově doměřená daň je navíc dle mínění stěžovatele stanovena mnohem méně spolehlivým způsobem, než tomu bylo za užití pomůcek.

Změnu způsobu stanovení daně až v odvolacím řízení připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48. Zároveň připustil i situaci, kdy odvolací orgán zjistí, že daňovým subjektem předložené důkazy byly dostatečné ke stanovení daně dokazováním a správce daně prvního stupně podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nesprávně posoudil. V takovém případě neplatí, že by *„dokazování muselo být provedeno v rámci odvolacího řízení. Tvrdí-li daňový subjekt, že jím předložené důkazy ob stojí k úplnému a správnému stanovení daně, pak odvolací orgán tyto důkazy předložené před správcem daně prvního stupně akceptuje a změna rozhodnutí, k níž je v odvolacím řízení oprávněn, spočívá ve změně způsobu stanovení daně, přičemž ovšem sám tyto důkazy musí vyhodnotit a současně i rozhodnout o dani.“*

Tento závěr je možné uplatnit na nynější věc, neboť až na výslech svědka Kh. před odvolacím orgánem přesně odpovídá jejímu skutkovému a procesnímu stavu: žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelem předložené důkazy stačí ke stanovení daně dokazováním, a stěžovatel v rámci celého daňového řízení a navazujícího řízení před správními soudy setrval na stanovisku, že jím předložené doklady úplně prokazují všechny jím uplatňované výdaje. Při doplnění důkazů svědeckou výpovědí G. Kh. dal žalovaný stěžovateli prostor k součinnosti a k uplatnění dalších důkazů. Optikou výše citovaného názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl žalovaný v nynější věci oprávněn změnit způsob stanovení daně, sám vyhodnotit předložené důkazy a na jejich základě rozhodnout o dani.

Stěžovatel dále namítl, že § 50 odst. 3 umožňuje změnu výše daňové povinnosti v neprospěch daňového subjektu jen a pouze v případě, kdy vyjdou najevo nové skutečnosti. Změna v neprospěch tedy nemá být možná v případě, kdy odvolací orgán dojde k jinému právnímu hodnocení na základě podkladů předložených již v řízení před správcem daně prvního stupně. Takovému názoru Nejvyšší správní soud nemůže přesvědčit. Připuštění reformace *in peius* v § 50 odst. 3, věte třetí, zákona o správě daní a poplatků totiž není možné vztahovat výlučně k větě druhé citovaného ustanovení, ale je nutné ho vykládat ve vztahu k celkové úpravě postupu odvolacího orgánu.

Nejvyšší správní soud v již citovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, konstatoval, že zákon o správě daní a poplatků nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správcem daně prvního stupně (odst. 15 a 33 usnesení). Právě proto je možné, aby odvolací orgán v odvolacím řízení změnil způsob stanovení daňové povinnosti a provedl nové dokazování, případně odlišně hodnotil důkazy již provedené (odst. 38 usnesení). Pokud se daňový subjekt takové

změny dovolává a „*požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru*“ (odst. 45 usnesení). Proti názoru stěžovatele ostatně svědčí i smysl správy daně jako práva činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Třetí kasační námitka je tak v rozsahu, ve kterém zpochybňuje možnost změny způsobu určení daně a její nové vypočtení, neopodstatněná.

Stěžovatel dále namítl, že v odvolacím řízení byla daň pomocí dokazování stanovena mnohem méně spolehlivým způsobem, než tomu bylo v řízení před správcem daně prvního stupně, který ji stanovil podle pomůcek. Stěžovatel poukázal na to, že uplatňované výdaje z povahy věci vynaložit musel, neboť existuje hmatatelný výsledek stavební činnosti – základové desky domů. Zároveň také připomněl judikaturu Ústavního soudu, podle které není možné vyměřit daň v její maximálně myslitelné výši, ale je nutné zároveň zohlednit výdaje, které byly vynaloženy k dosažení zdaňovaného příjmu.

Odkaz stěžovatele na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publ. pod č. 85 sv. 41 Sb. n. u., není příslušný. Jakkoliv nepochybně platí závěr, že „*zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění tohoto příjmu bere na zřetel*“, nelze pominout, že Ústavní soud rozhodoval o situaci, kdy byla daňovému subjektu upřena možnost prokázat svá tvrzení a v řízení před správcem daně tak nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Ústavní soud výslovně považuje za stěžejní, že v posuzované věci daňovému subjektu „*nebyla dána možnost vynaložení výdajů prokázat*.“ V nynější právní věci stěžovatele však tato možnost byla dána opakovaně jak v řízení před správcem daně prvního stupně, tak v řízení odvolacím (k odvolání stěžovatele dokonce došlo ke změně určení daně právě na určení pomocí dokazování). Stěžovatel jen nesouhlasí s hodnocením jím předložených důkazů a z toho plynoucích následků. Ústavní soud rozhodoval ve skutkově a právně odlišné věci, není tak možné očekávat mechanické použití jeho nálezu. Naopak, obecné závěry citovaného nálezu opodstatněnost kasační stížnosti vyvrací. Stejně jako výše citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu totiž Ústavní soud uvádí, že „*prokazování daňových nákladů je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti. [...] Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky*.“

S tímto názorem souvisí i požadavky, které byly v průběhu správního řízení a jeho následného soudního přezkum kladeny na rozsah dokazování. Podle žalovaného a městského soudu bylo pro věc rozhodné, zda předmětné práce byly provedeny právě společnostmi uvedenými na předmětných fakturách v uvedeném rozsahu a čase a že těmto dodavatelům byly finanční prostředky uvedené na fakturách hotově zaplacený.

Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že uvedený názor není v souladu s jeho judikaturou; žalovaný a městský soud se tak dopustil dílčího pochybení. Tento názor se totiž uplatní ve vztahu k dani z přidané hodnoty, jak o tom ostatně svědčí již odkazovaný rozsudek ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012 - 29, ve kterém Nejvyšší správní soud neuznal námitky stěžovatele právě ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Bez dalšího však

pokračování

není možné tento názor aplikovat ve vztahu k dani z příjmů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, vysvětlil, že „[p]rincipy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty [...] jsou odlišné a jakkoli se [může jednat] o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle.“ Cíle dokazování u daní z příjmů Nejvyšší správní soud vymezil například v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68. V něm konstatoval, že „při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)]; rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ Nebyl tedy správný výše citovaný názor žalovaného a městského soudu, že významné bylo i to, kdo provedl stavební práce a komu byly finanční prostředky zaplacený.

Dle výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. 664/04 je za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech a nebylo možno na jejich základu výdaje zohlednit, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Tomu odpovídá názor Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, konstatoval: „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 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.“

I po zohlednění ústavních požadavků tedy stále platí, že stěžovatel měl povinnost prokázat, zda skutečně vynaložil tvrzené výdaje, v jaké výši a za co je vynaložil. Stěžovateli bylo po celou dobu daňového řízení umožněno tyto skutečnosti prokazovat, své povinnosti však nedostál. Nad rámec výše popsanych dokladů své výdaje dokazoval pouze obecným odkazem na existenci základových desek, aniž by bylo jasné, jaké konkrétní výdaje na ně vynaložil. Potvrzením finálních odběratelů o dodání stavebních prací stěžovatel sice mohl prokázat, kolik peněz získal prodejem základových desek, nikoliv však kolik na jejich zhotovení vynaložil. Důkaz pocházející ze vztahu mezi stěžovatelem a jeho odběrateli (tj. důkaz o příjmech) nemohl bez dalšího prokázat nic určitého o správce daně posuzovaném výdaji stěžovatele ve vztahu k jeho údajným dodavatelům. Stěžovatel tak neunesl důkazní břemeno ani dle mírnějších požadavků na rozsah dokazování pro daň z příjmů. Z toho plyne, že popsaná nesprávnost v požadovaném rozsahu dokazování nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť hodnocení důkazů hlediskem mírnějších požadavků by vedlo ke stejnému závěru: všechny důkazy předložené k vyvrácení pochybností správce daně jsou nedůvěryhodné a nepředkládají uvěřitelný, nerozporný příběh o skutečnosti.

K tvrzení stěžovatele, že daň byla v odvolacím řízení stanovena mnohem méně přesně, než podle pomůcek, Nejvyšší správní soud uvádí následující:

Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti určení daně dokazováním (§ 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků). Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věčnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona. V nynějším případě by to znamenalo, že stát by na předložení *podvržených důkazů* (faktury ověřené falešným notářským razítkem nelze hodnotit jinak) musel reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu stěžovatelů. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti ostatně netvrdí, že daň měla být stanovena prostřednictvím pomůcek. Právě naopak, po celou dobu řízení před správními orgány a správními soudy vychází z toho, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek. Stávající linie argumentace stěžovatele tak použití pomůcek vylučuje, neboť jedna z podmínek určení daně prostřednictvím pomůcek - nemožnost stanovení daně dokazováním - je splněna až tehdy, kdy správce daně z předloženého účetnictví nemůže vůbec vycházet (srov. již citovaný rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Nelze tvrdit, že předložené faktury jsou plně průkazné, a zároveň tvrdit, že je nedůvěryhodná část účetnictví, kterou správce daně nezpochybil.

Přesvědčení stěžovatele o tom, že v řízení před správcem daně prvního stupně byla daň dle pomůcek stanovena přesněji, než tomu bylo v odvolacím řízení pomocí dokazování, nemohlo rozhodování Nejvyššího správního soudu ovlivnit v jeho prospěch. Jde totiž o nekonkrétní konstatování, které vychází z porovnání s původním daňovým tvrzením stěžovatele. To však bylo založeno na nevěrohodných důkazech a tak nemá pro porovnání s rozhodnutím správce daně prvního stupně význam.

Lze tedy shrnout, že stěžovatel zahrnul do výpočtu své daňové povinnosti nevěrohodné výdaje. Správce tyto výdaje pro nedůvěryhodnost skutkových tvrzení neuznal a vyměřil daň prostřednictvím pomůcek. Stěžovatel podal odvolání, v němž setrval na svých tvrzeních o správnosti předložených dokladů a možnosti určení daně dokazováním. Žalovaný v souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího

pokračování

správního soudu změnil v odvolacím řízení způsob stanovení daně. Aby byla zachována procesní práva stěžovatele, žalovaný mu dal prostor prokázat jeho tvrzení. Protože stěžovatel na svých skutkových tvrzeních setrval a nenabídl žádná další tvrzení, žalovaný vyhodnotil předložené důkazy jako stále pochybné a rozhodl o doměření daňové povinnosti. V žalobním řízení stěžovatel opět vyšel z tvrzení o důvěryhodnosti předložených důkazů, městský soud tomu však nepřisvědčil. Nejvyššímu správnímu soudu nebyly předloženy žádné jiné argumenty, které by potvrzovaly skutkovou verzi stěžovatele, ten proto neshledal tvrzení stěžovatele jako důvodná (k tomuto závěru ve věci stěžovatele již jednou dospěl a stěžovatel o pravdivosti svých tvrzení nepřesvědčil ani Ústavní soud v řízení pod sp. zn. IV. ÚS 426/13).

Protože je stěžovatelka zdaňována jako spolupracující osoba stěžovatele ve smyslu § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a uplatnila stejné kasační námitky, uplatní se stejná argumentace i ve vztahu k její kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelů proti rozsudku městského soudu není důvodná. Městský soud posoudil věrohodnost tvrzení stěžovatelů a rozhodné právní otázky správně.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 7 písm. a) tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům. Je to Odvolací finanční ředitelství, které nově rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů, o nichž dříve rozhodovala finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak v tomto řízení o kasační stížnosti přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Praze.

V. Závěr

Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelé neměli ve věci úspěch a nemají proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. července 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

