



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **L. Č.**, zastoupený Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 3. 2013, č. j. 4645/13/5000-14103-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 8. 2014, č. j. 62 Af 31/2013 – 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 19. 7. 2010 Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla zahájena ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v jejím průběhu však vstoupil dnem 1. 1. 2011 v účinnost zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. Dle § 264 odst. 1 daňového řádu se daňová řízení zahájená za účinnosti předešlé právní úpravy dokončí dle daňového řádu. Jelikož relevantní právní úprava aplikovatelná na tento případ byla daňovým řádem z předešlého

procesního předpisu beze změn převzata, soud pro přehlednost bude v tomto rozhodnutí odkazovat pouze ustanovení daňového řádu.

[2] Předmětem kontroly byla, mimo jiné, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007. Zpráva o daňové kontrole byla s žalovaným projednána na ústním jednání dne 26. 7. 2012. Následně správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 317575/12/303911702747, ve spojení s rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 26. 9. 2012, č. j. 344780/12303911702747, žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, doměřil za zdaňovací období roku 2007 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.011.200 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 202.240 Kč.

[3] Proti uvedenému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím napadené rozhodnutí změnil pouze v části týkající se bankovního spojení, ve zbylé části odvolání zamítl a předmětný dodateční platební výměr potvrdil.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce brojil u Krajského soudu v Brně. Napadeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečné vynaložení nákladů v celkové výši 3.160.000 Kč, uplatněných v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007. Žalobce předložil tři faktury na materiál (lemovky, parapety, atika, klempířské prvky, trapézy), montáž klempířských prvků a montážní práce na opláštění hal od společnosti REALSOLID s. r. o. (faktura ze dne 30. 4. 2007, č. 027085, ze dne 31. 5. 2007, č. 027101 a ze dne 29. 6. 2007, č. 027112). Správce daně prokázal, že o skutečném vynaložení výdajů za tento materiál a práce existují pochybnosti spočívající v tom, že společnost REALSOLID s. r. o. (dále též „dodavatel“) je od 1. 8. 2007 nekontaktní a ani neplní své daňové povinnosti. Proto správce daně správně vyzval žalobce k prokázání a doložení faktického přijetí materiálu a předložení důkazních prostředků o jeho konkrétním použití k dosažení zdanitelných příjmů.

[5] K jednotlivým důkazním prostředkům předloženým žalobcem se soud vyjádřil následovně. Z předložené rámcové smlouvy o dílo neplynou žádné konkrétnější údaje o tom, v jakém rozsahu a kde byl materiál dodán a žádný jiný důkaz faktické uskutečnění transakce neprokazuje. Z výslechu svědka pana F. V., bývalého jednatele společnosti REALSOLID s. r. o., neplynou žádné relevantní konkrétní skutečnosti týkající se dodávek materiálu a montážních prací na stavbách. Předložené fotografie neprokazují, kdo vyobrazené stavby stavěl, kdo dodával materiál, ani jejich přesnou lokalizaci. Taktéž výkresy ani stavební deníky nic takového neprokazují. Další skutečností nepřispívající k unesení důkazního břemene je ta, že úhrada předmětných faktur dodavateli byla provedena v hotovosti. Na rozdíl od bankovního převodu příjmový doklad o zaplacení v hotovosti neprokazuje tvrzení žalobce o tom, že výdaje v celkové výši 3.160.000 Kč byly skutečně dodavateli vyplaceny. Díky nízké důkazní hodnotě žalobcem předložených důkazních prostředků se soud shoduje se žalovaným, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.

[6] Soud rovněž nespatrił žádný nedostatek v seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole, neboť všechny požadované náležitosti

dle § 88 odst. 1 daňového řádu splňují. Jelikož žalobce v předmětné věci neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatnění výdaje v podobě nákladu na dodávky materiálu a montážních prací od společnosti REALSOLID s. r. o., soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností.

[8] Předně nesouhlasil s tím, že pozdější nekontaktnost deklarovaného dodavatele nebo jeho neplnění daňových povinností je zákonným důvodem pro přechod důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele. To, že předmětné plnění bylo přijato od dodavatele, stěžovatel prokázal doklady vystavenými dodavatelem. Za dodavatele jednal jeho tehdejší jednatel, což potvrdil jako svědek. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111 plyne, že má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Stěžovatel přenesl břemeno na správce daně, který ho neunesl, jelikož nedokázal dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. Dle tohoto judikátu nelze z nekontaktnosti a nepodávání daňových přiznání dodavatelem dovodit, že uvedená společnost práce neprovedla. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, hodlal-li vyloučit výdaje stěžovatelem uplatněné, že skutkový stav tvrzený stěžovatelem byl jiný, než tvrdil.

[9] K rámcové smlouvě stěžovatel uvádí, že z rámcových smluv většinou nevyplývají konkrétnější údaje o budoucích plněních. Stěžovatel dodavateli podepsal záznam o splnění, předání a převzetí díla, pro stěžovatele pak byl dokladem o předání díla dodavatelem vystavený daňový doklad, na kterém je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, které je shodné s datem předání a převzetí díla.

[10] Hodnocení svědka soudem i správcem daně stěžovatel považuje za účelové. Svědek vypovídal po více jak čtyřech letech a i vzhledem k množství stavebních akcí, které dodavatel realizoval, není divu, že si na podrobnosti nepamatoval. Rozhodné je, že provedení prací, vystavení dokladů i příjem úhrad za provedené práce potvrdil. Lokalizace staveb zřejmá je. Stěžovatel navíc nabízel správci daně možnost provést místní šetření na stavbách a porovnat dané fotografie se skutečností, což ale správní orgán účelově neakceptoval. Místo toho, stejně jako krajský soud, posoudil všechny důkazy bez jejich vzájemných souvislostí. K platbám v hotovosti uvádí, že zákon o správě daní a poplatků nijak neupřednostňoval platby na účet před platbami v hotovosti.

[11] Dále stěžovatel uvádí, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole neobsahují úvahy správce daně k předloženým důkazním prostředkům, a proto neobstojí jako podklady dodatečného platebního výměru. Listiny neobsahují hodnocení všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti tak, jak stanoví § 8 odst. 1 daňového řádu.

[12] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti de facto rozporuje závěry krajského soudu, resp. správního orgánu, týkající se hodnocení důkazů. Správce daně vyzval stěžovatele k prokázání dodatečných skutečností, neboť zjistil, že deklarovaný dodavatel změnil sídlo neznámo kam, je nekontaktní a písemnosti správce nepřebírá. Z těchto důvodů si tyto informace nemohl správce daně opatřit přímo od dodavatele. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem nebyly sto prokázat, že k v nich deklarovanému plnění skutečně došlo. Žalovaný uznává, že samotná nekontaktnost dodavatele nezapříčiňuje přesun důkazního břemene na stěžovatele, avšak v předmětné situaci důkazní břemeno s ohledem na § 24 zákona o daních z příjmů vázlo na straně stěžovatele. K unesení důkazního břemene podle tohoto ustanovení nestačí pouhé doložení formálních dokladů (faktur), ale je nutné prokázat i skutečnou realizaci obchodní transakce. Navíc pochybnosti o faktické realizaci této transakce správce daně stěžovateli sdělil ve výzvě ze dne 16. 5. 2011. Důkazní prostředky, které stěžovatel předložil, tyto pochybnosti nevyvrátily. Nepodařilo se mu tak prokázat oprávněnost zahrnutí výdajů za předmětné faktury do základu daně za rok 2007.

[14] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Klíčovou otázkou v posuzované věci je rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelem a žalovaným, proto se soud nejprve vyjádřil k tomuto (IV. A). Následně se věnoval námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu (IV. B).

IV. A) K rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelem a správcem daně

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že předložením dokladů vystavených dodavatelem prokázal, že přijal předmětné plnění a tím přenesl důkazní břemeno na stranu správce daně. Tomu se pak nepodařilo toto břemeno unést, neboť ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nedokázal věrohodnost a úplnost těchto dokladů zpochybnit.

[19] V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění předmětných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda je tvrzeným způsobem vynaložil a zda to v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal.

[20] Dle § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ústavní soud k tomuto ustanovení poznamenal, že *„toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.“* (nález ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb.).

[21] Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, má některé výjimky. Pro posuzovaný případ relevantní výjimka je obsažena v § 92 odst. písm. c) daňového řádu, dle něhož *„správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, uvedených daňovým subjektem.“* Tato právní úprava vytváří vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazní mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 124).

[22] Z výše uvedeného plyne, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V posuzovaném případě tedy stěžovatel byl povinen tvrdit, že jím uváděné výdaje (1) skutečně vynaložil, v tvrzené výši (2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a (3) vynaložil v daném zdaňovacím období. Mezi účastníky je sporný, a pro úspěch stěžovatelovy kasační stížnosti určující, bod (1), tedy zda stěžovatel předmětné výdaje skutečně vynaložil.

[23] Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Daňový subjekt je povinen vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), či jiné povinné záznamy a evidence (viz zejm. § 7b zákona o daních z příjmů). K souvislosti účetnictví a § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků [resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], se již dříve Nejvyšší správní soud vyjádřil ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. V tomto rozhodnutí uvedl, že *„smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. 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.“

[24] Nesrovnalosti v účetnictví mohou tedy být důvodem vzniku pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které v důsledku způsobuje přechod důkazního břemene ze správce daně zpět na daňový subjekt. Ne každá chyba v účetnictví ale způsobuje takovou intenzitu pochybností, která je schopna účinku přenesení důkazního břemene. Jak Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozhodnutí uvedl, tento následek mají „*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.*“

[25] Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností. Daňový subjekt může buďto setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochybnosti se obchodní transakce udála tak, jak o ní bylo účtováno, anebo naopak korigovat svá původní tvrzení a tato nová tvrzení prokázat.

[26] Aplikuje-li se výše popsáný mechanismus na stěžovatelův případ je zřejmé, že jeho námitka týkající se neunesení důkazního břemene ze strany správního orgánu je nedůvodná. Stěžovatel nejprve unesl důkazní břemeno předložením dokladů týkajících se předmětné obchodní transakce (faktur vydaných dodavatelem a jím odpovídajících příjmových pokladních dokladů o platbách v hotovosti). Následně však správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť prokázal, že o souladu stěžovatelova účetnictví ve vztahu ke sporné obchodní transakci jsou pochybnosti. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že účetní evidence je nekompletní. Konkrétně správce daně prokázal, že ze stěžovatelem předložených dokumentů nevyplývá, komu přesně byl materiál společností REALSOLID s. r. o. dodán a kdy a kde se tak stalo. Rámcová smlouva mezi stěžovatelem a dodavatelem obsahuje pouze obecný popis, že předmětem smlouvy je zhotovení stavebních prací. Nadto tato smlouva obsahuje podmínku zahájení díla spočívající v předložení projektové dokumentace. Na všech třech dodacích listech k fakturám není uvedeno, kdo zboží převzal, kdo ho předal, a kdy se tomu tak stalo. Uvedené nejasnosti v evidencích stěžovatele tak vytvářely zásadní pochybnosti o tom, zda se vůbec obchodní transakce fakticky uskutečnila, což zapříčinilo přechod důkazního břemene zpět na stěžovatele.

[27] V tomto ohledu je třeba korigovat závěry krajského soudu, že nekontaktnost a neplnění daňové povinnosti dodavatelem jsou samy o sobě důvody vedoucími k pochybnostem správce daně o reálném provedení celé obchodní transakce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne závěr, že daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60). V posuzovaném případě to mohl být nejvýše jakýsi vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat. Následně pak správce daně došel ke zjištění, že doklady předložené stěžovatelem nejsou ve výše uvedeném smyslu úplné.

K odstranění těchto pochybností stěžovatele vyzval písemností ze dne 16. 5. 2011. Jak bylo výše uvedeno, až tímto sdělením došlo k přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Stěžovatel tak nebyl postihován (přechodem důkazního břemene na něj) za nekontaktnost společnosti REALSOLID s. r. o., nýbrž za nesrovnalosti a neúplnosti v jím předložených účetních dokladech.

[28] Posuzovaná situace je odlišná od situace ve stěžovatelem poukazovaném rozhodnutí tohoto soudu č. j. 5 Afs 74/2009 – 111. Obecně pasáže tohoto rozhodnutí o důkazním břemeni v podstatě jinými slovy popisují výše uvedený mechanismus důkazního břemene. Rovněž obecně platí, že daňovému subjektu nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností, týkajících se jiného daňového subjektu. K tomu však, na rozdíl od situace v citovaném případě, ve stěžovatelově případě nedošlo. Na stěžovatele nepřešlo důkazní břemeno z důvodu týkajícího se společnosti REALSOLID s. r. o., nýbrž z důvodu nedostatečnosti jím předložených účetních záznamů. Tyto nesrovnalosti měl následně stěžovatel možnost vyjasnit, a to předložením důkazních prostředků, které by jasně prokázaly, že k předmětné obchodní transakci se společností REALSTEAL s. r. o. skutečně došlo.

[29] Nynější skutková situace se rovněž podstatně liší od předešlého rozhodnutí v tom, že v tomto dřívějším rozhodnutí soud konstatoval, že bylo prokázáno, že předmětné práce byly fakticky provedeny, byly dále prokazatelně předány zahraničnímu odběrateli a byly také daňovému subjektu zaplacený. Bylo tedy jasné, že se nejednalo o dodávky fiktivní (str. 6 rozhodnutí). Soud za této situace shledal pochybení správce daně spočívající v tom, že neprokázání výdaje daňového subjektu odůvodnil tím, že za dodavatele jednala osoba, která k tomu neměla jednatelské oprávnění. K tomu soud uvedl, že z faktu, že osoba, které bylo za práce zaplacen, nebyla oprávněna za na fakturách deklarovaného dodavatele jednat, nelze usuzovat neuznatelnost takto vynaložených výdajů za fakticky provedené práce. Jinými slovy šlo o situaci, kdy správce daně pouze namítal nedostatek jednatelského oprávnění osoby jednající jménem deklarovaného dodavatele, nepodání daňového přiznání tímto dodavatelem a jeho nekontaktnost. Tyto informace, jak uvedl kasační soud, nijak nemohly vyvrátit doložená tvrzení o faktickém uskutečnění obchodní transakce. Soud tedy vytkl správnímu orgánu, že dokazování vedl pouze směrem k nesrovnalostem na straně dodavatele, místo toho, aby předložil důkazy o tom, že výdaje nebyly skutečně vynaloženy. Oproti tomu v právě posuzovaném případě dokazování provedené správcem daně mířilo k nedostatku dokladů týkající se předmětné obchodní transakce a bylo tudíž schopno zpochybnit věrohodnost stěžovatelem uplatněného výdaje.

[30] Ohledně rozložení důkazního břemene mezi účastníky tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že se správci daně podařilo unést důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že se předmětné obchodní transakce vskutku udály tak, jak reflektovaly jím předložené doklady o výdajích.

IV. B) Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení

[31] Další námitkou stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem v tom, že správní orgány správně zhodnotily provedené důkazy. Stěžovatel se domnívá, že je rozhodné, že tehdejší jednatel dodavatele provedení prací, dodání materiálu, vystavení dokladů a příjem úhrad

potvrdil a že jeho svědectví není v rozporu s předloženými doklady. Nesprávné hodnocení důkazů mělo za následek nesprávné zjištění skutkového stavu.

[32] V posuzovaném případě byl stěžovatel povinen prokázat faktické uskutečnění předmětné transakce, tedy, že výdaj za materiály a montážní práce účtované dodavatelem v předmětných fakturách skutečně vynaložil a to, že zboží a montážní práce od dodavatele skutečně převzal.

[33] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 19. 7. 2010 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Stěžovatel zahrnul do výdajů ovlivňujících základ daně částku 3.160.000 Kč, za nákup materiálu od dodavatele – společnosti REALSOLID s. r. o. K ověření správnosti tohoto tvrzení správce daně požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících faktické uskutečnění této dodávky.

[34] Stěžovatel reagoval předložením tří faktur vystavených dodavatelem REALSOLID s. r. o. a příjmových pokladních dokladů tohoto dodavatele potvrzujících přijetí úhrad v hotovosti. Faktury byly vydány na různé částky (1.000.000 Kč, 1.250.000 Kč, resp. 910.000 Kč). První faktura byla na dodávku materiálu (lemovky, parapety, atika), druhá byla na dodání a montáž klempířských prvků a třetí byla na dodání a montáž trapézů. Ke všem třem fakturám stěžovatel přiložil i dodací listy. Rovněž předložil objednávky, ve kterých vždy bylo uvedeno místo stavby “dílňa Ostrata”. Dále předložil Rámcovou smlouvu o dílo ze dne 6. 4. 2007, dle které objednal u zhotovitele REALSOLID s. r. o., jednajícím F. V., stavební, zemní a montážní práce v období 10. 4. 2007 až 31. 12. 2007. Ve smlouvě bylo dohodnuto zahájení díla, jakmile stěžovatel předá dodavateli projektovou dokumentaci, dále způsob placení, délka záruční doby a způsob vyřízení reklamace. Stěžovatel také předložil USB flash disk s fotografiemi staveb.

[35] Správce daně dne 8. 12. 2010 dožádáním u správce daně místně příslušného společnosti REALSOLID s. r. o. zjistil, že stěžovatelem předložené doklady nebyly dodavatelem v účetnictví za rok 2007 zahrnuty a že dodavatel je od 1. 8. 2007 nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti.

[36] Následně se správce daně čtyřikrát neúspěšně pokoušel předvolat ke svědecké výpovědi pana F. V., bývalého jednatele dodavatele. Poté přikročil ke zhodnocení důkazů a výsledky stěžovateli sdělil v dokumentu Seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 9. 12. 2011. V tomto dokumentu správce daně popsal, že stěžovatelem deklarované výdaje do daňových výdajů za rok 2007 nelze zahrnout, neboť předložené důkazní prostředky neprokazují reálné uskutečnění předmětných obchodních transakcí. Stěžovatel s těmito závěry nesouhlasil a znovu navrhl provést výslech svědka F. V. Dále doložil listiny “Stavební deník”, “Prováděcí projekt - stavba bytových domů Sachrův Kopec” a “Potvrzení” se strojovým podpisem pana V. a stěžovatelovým ručním podpisem, který byl ověřený obecním úřadem Hvozdná dne 28. 12. 2011. V “Potvrzení” pan V. stvrzuje vydání tří předmětných faktur, osobní převzetí plateb od stěžovatele a uskutečnění jednotlivých dodávek a montáží s tím, že materiál předával stěžovateli osobně v dílně Ostrata.

[37] Správce daně znovu předvolal svědka F. V. a za přítomnosti stěžovatele ho vyslechl. Pan V. vypověděl, že se stěžovatelem spolupracoval ve stavební činnosti. Dále uvedl, že předmětné faktury vystavila jeho společnost. K dotazům správce daně, ve kterém místě byl materiál uložen před dodáním a po něm, kdo na které stavbě konkrétně prováděl montážní práce, svědek odkazoval na písemné Prohlášení ze dne 28. 12. 2011. Následně byl výslech svědka ukončen pro jeho časovou tíseň. Při pokračování výslechu o tři týdny později svědek sdělil, že dodávky materiálu byly stěžovateli dováženy přímo ze skladu dodavatele, na montážní práce najímal živnostníky, na jejichž jména si nepamatuje, a žádné doklady k předmětné transakci nemá.

[38] Stanovisko a závěry správce daně po provedené svědecké výpovědi byly se stěžovatelem projednány při ústním jednání dne 26. 7. 2012, kde současně převzal zprávu o daňové kontrole. Správce daně popsal důvody, pro které stěžovatelem uplatněné výdaje za nákup materiálu dle tří předmětných faktur nelze uznat jako daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Svědek dle správce daně pouze potvrzoval existenci předložených dokladů. Neuvedl však konkrétní okolnosti transakce (jako například způsob, výchozí a cílové místo přepravy, místo uskladnění před dodávkou a po ní, a osoby přepravu zajišťující). Pouze uvedl, že materiál se přepravoval do Ostraty. V ostatním se odvolával na písemné "Potvrzení". Výpověď tedy byla moc obecná a nic neprokazující.

[39] V předložené rámcové smlouvě byly sjednány pouze rámcové podmínky. Neplyne z ní, zda došlo ke skutečné realizaci obchodní transakce. Na dodacích listech chybí údaj o tom kým, komu, kdy a kde byl materiál dodán. Objednávky nejsou datovány. Jedna z faktur neodpovídá objednavce (objednáno 800 metrů lemovacích prvků za cenu 375 Kč/m², fakturováno 375 metrů za cenu 800 Kč/m²). Z předložených stavebních deníků nelze zjistit, které stavby se týkají (identifikační listy staveb nejsou vyplněné), jaký byl použit materiál, kdo práce prováděl a kým byly ověřovány. Přímý vztah k dodávkám fakturovaného materiálu nelze zjistit ani z projektové dokumentace "stavba bytových domů Sachrův kopec" a "celková rekonstrukce objektu Hlavova 8." Předložené fotografie dokazují to, že nějaké stavby byly někým někde postaveny, nicméně z nich není zřejmá souvislost mezi jejich provedením a daňově uznatelnými výdaji stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1. Dále správní orgán konstatoval, že místní šetření nebylo v rámci kontroly provedeno, jelikož nemohlo prokázat samotné uskutečnění dodávek materiálu tak, jak bylo deklarováno na fakturách. Důkazní prostředky tedy neprokázaly, že fakturovaný materiál dodavatelem REALSOLID s. r. o. byl stěžovateli skutečně dodán a že této společnosti byl uhrazen hotovostními platbami dle evidovaných pokladních dokladů.

[40] Podle § 92 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Po provedeném dokazování správce daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise* (odstavec 7).

[41] Správce daně je povinen hodnotit provedené důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).

[42] Nejvyšší správní soud je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že daňové orgány požadavkům vymezeným v § 92 odst. 2 daňového řádu dostály a v řízení řádně zjistily skutkový stav. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé faktické uskutečnění předmětné obchodní transakce prokázat. Závěry správce daně o tom, které skutečnosti nepovažuje za prokázané a z jakých důvodů, resp. jak důkazní prostředky provedené v řízení hodnotí, byly podrobně a přesvědčivě popsány v písemnosti Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 9. 12. 2011 a následně mu i osobně sděleny při ústním jednání (protokol ze dne 26. 7. 2012, č. j. 278088/12/303936705637) a ve zprávě o daňové kontrole. Jestliže shromážděné důkazní prostředky správní orgán vyhodnotil jako neurčité, neprůkazné a tedy ve svém důsledku jako nedostatečné k prokázání stěžovatelem uplatněných výdajů, pak nelze těmto závěrům nic vytknout. Otázka hodnocení důkazů, tj. proces, kdy je jednotlivým důkazům samostatně, a poté v souvislosti s jinými, přiznávána míra věrohodnosti, přesvědčivosti a pravdivosti, je výlučnou kompetencí správního orgánu (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2008, č. j. 7 Afs 112/2008 – 64). Nejvyšší správní soud neshledal, obdobně jako krajský soud, že by správní orgány při svém hodnocení důkazů vybočily z mezí daných § 8 daňového řádu. Naopak, jejich argumentace byla přiléhavá, dostatečně podrobná a logická a vnitřně nerozporná.

[43] Nelze ani přisvědčit názoru stěžovatele, že by zpráva o daňové kontrole hodnocení důkazů nezachycovala. Zpráva o daňové kontrole naopak toto hodnocení podrobným a vyčerpávajícím způsobem zachycuje (celkem na devíti stranách, především str. 5, 6, 7, 10, 11, 12, 14, 15 a 16).

[44] Ve světle výše uvedeného soud uzavírá, že žalovaný i krajský soud postupovaly správně, jestliže na základě důkazních prostředků vyhodnotily, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

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

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu