



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupeného MgA. Mgr. Pavlem Krylem, advokátem se sídlem Na Baště sv. Jiří 258/7, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2013, čj. 15705/13/5000-14103-806032, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2016, čj. 47 Af 8/2013-72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Kolíně (dále jen „správce daně“) na základě u žalobce provedené daňové kontroly vydal dne 22. 12. 2011 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob čj. 212727/11/034911204070, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 223 425 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 44 685 Kč. K doměření daně došlo mimo jiné proto, že správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů částku 808 300 Kč vyplývající z faktur vystavených společností HIM-stavební s.r.o. č. 2010143, č. 2010087 a č. 20100116 a k nim se vztahujících dokladů o hotovostních platbách č. V-521, V-522 a V-523. K odvolání žalobce správce daně uvedený platební výměr částečně změnil a doměřenou daň snížil na

částku 200 700 Kč a penále na částku 40 140 Kč. Tato změna daňové povinnosti se netýkala uznatelnosti výdajů doložených fakturami společnosti HIM-stavební s.r.o.

II.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k dalšímu odvolání žalobce dodatečný (a správcem daně zčásti změněný) platební výměr změnil tak, že snížil doměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 na částku 190 440 Kč a penále na částku 38 088 Kč. Tato změna dodatečného platebního výměru se opět netýkala daňové uznatelnosti výdajů doložených výše uvedenými fakturami společnosti HIM-stavební s.r.o.

III.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze, který ji shora označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Dospěl k závěru, že správce daně v průběhu daňové kontroly prokázal pochyby o průkaznosti, správnosti a věrohodnosti žalobcovy daňové evidence, pokud jde o výdaje vynaložené na plnění poskytnuté společností HIM-Stavební s.r.o., žalobce však neprokázal (jinými důkazními prostředky, než částečně zpochybněnou daňovou evidencí), že výdaje v deklarované výši podle tří faktur vystavených společností HIM-Stavební s.r.o. vynaložil na plnění přijaté právě od uvedené společnosti HIM-Stavební s.r.o. Neunesl tedy důkazní břemeno o tom, že v daňové evidenci zanesené výdaje jsou daňové účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[4] K návrhům žalobce na doplnění dokazování uplatněným v řízení o žalobě krajský soud uvedl, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení, nemělo by v něm být proto těžiště dokazování, které měl žalobce směřovat primárně do řízení před správními orgány. Vzhledem k tomu některé ze žalobcových důkazních návrhů (výslech svědků Č., V. a F. H., účetnictví společnosti HIM-Stavební s.r.o., listiny ze Sbírký listin obchodního rejstříku týkající se uvedené společnosti) neprovedl; uzavřel, že žalobci nic nebránilo navrhnout jejich provedení již v daňovém řízení, kdy mu bylo známo, že důkazní břemeno o svých daňových tvrzeních neunáší. Dílem považoval krajský soud důkazní návrhy učiněné žalobcem za nadbytečné (opětovný výslech svědka Roberta Božka, výpisy z účtu žalobce a M. P., pokladní doklady o výběru v hotovosti z účtu, výslech žalobce) vzhledem k okruhu skutečností, které považoval za právně významné pro posouzení, zda žalobcem uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné.

[5] Nakonec krajský soud vyslovil, že pro posouzení věci není rozhodné, zda žalobce nese na vzniklém stavu zavinění či nikoli, ani že byl v dobré víře (či měl legitimní očekávání), že činí výdaj vůči subjektu uvedenému na vystavených fakturách a příjmových pokladních dokladech. Tyto skutečnosti nemají vliv na závěr správce daně i žalovaného, že žalobce neprokázal důvodnost uplatněných výdajů; daň z příjmů fyzických osob byla podle krajského soudu doměřena oprávněně.

IV.

[6] Proti rozsudku krajského soudu se žalobce (dále jen „stěžovatel“) bránil včasnou kasační stížností, v níž uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; namítal, že správní orgán při svém rozhodování porušil zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a soud měl pro tuto vytýkanou vadu napadené rozhodnutí

zrušit. Navrhoval, aby kasační soud zrušil nejen napadený rozsudek, ale i rozhodnutí žalovaného a správce daně a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem správce daně, že práce popsané na příjmových dokladech č. V-521, V-522 a V-523 neprovedla společnost HIM-Stavební s.r.o. a že žalobce faktury neuhradil, a proto uvedené výdaje nelze uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poukázal na skutečnost, že jednal s osobami, které podle všech okolností, které mohl při běžné péči rozpoznat, byly zástupci společnosti HIM-Stavební s.r.o., užívaly automobil s jejím názvem a představovaly se jako její zaměstnanci. Podle stěžovatele není rozhodné, že nebyly jednateli společnosti; ve smyslu § 20 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964, ve spojení s § 15 odst. 1 obchodního zákoníku ten, kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází. Povinností stěžovatele nebylo prověřovat veškeré skutečnosti nasvědčující tomu, že osoby, s nimiž jednal, byly opravdu pověřeny společností HIM-Stavební s.r.o. k uzavření smlouvy, k výkonu prací a k převzetí platby. Správce daně tedy porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť nezohlednil odkazované normy soukromého práva týkající se jednání za právnickou osobu. Neprovedl také výsledky osob V. a H., které mohly popsat skutečnou situaci ve společnosti HIM-Stavební s.r.o., na rozdíl od jednatele, který byl statutárním zástupcem pouze formálně. Uvedená skutečnost představuje nezákonnost v procesu dokazování.

[8] Stěžovatel měl za to, že je-li po něm požadováno, aby prokázal, kdo byl dodavatelem plnění a příjemcem platby, přenáší se na něj nezákonné jednání jiných osob. Pokud se totiž osoby, s nimiž jednal, pouze vydávaly za pracovníky společnosti HIM-Stavební s.r.o., avšak stěžovatel jim řádně zaplatil cenu provedeného díla a v dobré víře převzal vystavené (zřejmě falešné) příjmové pokladní doklady, nemůže mu být toto protizákonné jednání jiného subjektu přičítáno. Neměl povinnost zjišťovat, zda opravdu jedná se společností HIM-Stavební s.r.o., nebo s někým jiným. Ani skutečnost, že společnost HIM-Stavební s.r.o. neodvedla daň z příjmu, který obdržela od stěžovatele, nemůže být přičítána stěžovateli. Není totiž odpovědný za placení daní ze strany jiných subjektů. V tomto směru správní orgán *„porušil zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí stanovenou v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“*

[9] Podle stěžovatele z důkazů provedených v daňovém řízení vyplynulo, že práce byly provedeny prostřednictvím subdodavatele, lze tedy zjistit výsledek této práce, kterou nelze vykonat bez nákladů. Správce daně proto pochybil, neuznal-li stěžovateli žádné náklady. Pokud by stěžovatel chtěl obejít daňovou povinnost, mohl uplatňovat výdaje v paušální výši podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud k této otázce zaujal nesprávné stanovisko, když dovodil, že pro stěžovatele je výhodnější uplatňovat skutečné výdaje, a shledal argumentaci uplatňování výdajů paušálně nelogickou. Stěžovatel chtěl uvedeným doložit, že hodlal-li by pravidelně a záměrně jednat v rozporu se skutečným stavem, neuplatňoval by výdaje skutečné, ale paušální.

[10] Stěžovatel měl za to, že krajský soud nesprávně posoudil i námitku týkající se opomenutého důkazu, která se vztahovala k výsledku svědka R. H. Jeho výsledkem totiž správce daně dokazoval pouze to, že finanční prostředky nebyly předány jednatelem společnosti HIM-Stavební s.r.o. (Robertu Božkovi), nikoliv to, že práce nebyly provedeny, že za ně nebylo zapláceno a že pokladní doklady jsou smyšlené. Podle stěžovatele tedy

nezjistil skutkový stav dostatečně. Nadto z výsledku svědka H. vyplynulo, že práce spočívající v opravách potrubí podvozků pro konečného objednatele společnost DPOV a.s. v Nymburku opravdu prováděny byly, že je prováděly osoby, které na místo provádění prací přijížděly automobilem s označením společnosti HIM-Stavební s.r.o. a svědek H. též vypověděl, že viděl stěžovatele předávat peníze pracovníkovi uvedené společnosti. Výslech tohoto svědka tedy správce daně vyhodnotil odlišně, než z něj vyplývá, aniž by tento svůj závěr odůvodnil. Z uvedeného důvodu měl být tento důkaz posouzen jako opomenutý.

[11] Nakonec stěžovatel shodně jako v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, z nějž dovozoval, že postačí prokázat, že plnění daňový subjekt skutečně přijal, od koho je přijal a že této osobě za plnění zaplatil. To bylo v posuzované věci splněno. Skutečnosti, že se pracovníci pouze vydávali za pracovníky společnosti HIM-Stavební s.r.o., nelze stěžovateli přičítat.

V.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádnou podstatnou novou právní argumentaci a setrvává na svých názorech uvedených již v žalobě. K jednotlivým kasačním námitkám doplnil, že stěžovatel se s lidmi, kteří práce provedli, seznámil na parkovišti, jejich totožnost neověřoval a v sídle společnosti HIM-Stavební s.r.o. nikdy nebyl. Hotovost měl přijmout pan Č., nebo pan Božek. Podpisy na fakturách a příjmových dokladech jsou nečitelné, ale nápadně podobné, což zpochybňuje tvrzení, že stěžovatel jednou předával peníze panu Č. a jindy panu Božkovi. Jednatel společnosti HIM-Stavební s.r.o. vyvrátil, že by faktury nebo příjmové pokladní doklady podepsal a přijal hotovost; sám připustil, že v jednání se vyskytl nekalý (podvodný) prvek a podal proto trestní oznámení na neznámého pachatele. Podle žalovaného ani skutečnost, že osoby, s nimiž stěžovatel jednal, jezdily vozidlem označeným názvem společnosti HIM-Stavební s.r.o., neprokazuje, že k ní měly relevantní právní vztah. Stěžovatel nebyl povinen prověřovat, zda tyto osoby jsou pověřeny k jednání za společnost HIM-Stavební s.r.o., avšak v případě, že neprokázal, kým byly práce provedeny a komu předal peněžní prostředky, byť provedení prací jako takových je nesporné, uplatněné výdaje nelze považovat za daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno o svých daňových tvrzeních a namítaná dobrá víra nemá na hodnocení důkazů a závěr o neunesení důkazního břemene žádný vliv.

[13] Ke stěžovatelově argumentaci poukazující na právní úpravu jednání podle § 20 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964 a § 15 odst. 1 obchodního zákoníku, žalovaný odkázal na obsah napadeného rozsudku, kde se s ní krajský soud vypořádal. Obdobně odkázal na závěry krajského soudu i ohledně námitek, týkajících se neprovedení výsledků pana V. a H., které stěžovatel navrhl teprve v žalobě. K námitce „opomenutého“ důkazu ve vztahu k výsledku svědka R. H. žalovaný doplnil, že se o opomenutý důkaz nejedná, neboť tento důkaz správce daně provedl a také jej následně zhodnotil. Stěžovatel svoje výhrady směřuje k nesouhlasu s hodnocením tohoto důkazu správními orgány; ty totiž z výpovědi svědka neměly za prokázané, že plnění spočívající v opravách potrubí podvozků stěžovateli poskytla právě společnost HIM-Stavební s.r.o.

[14] Za irelevantní konečně žalovaný považoval námitku, podle níž pokud by stěžovatel hodlal pravidelně a záměrně jednat v rozporu se skutečným stavem, neuplatňoval by výdaje skutečné, ale v paušální výši.

[15] Žalovaný ze všech uvedených důvodů navrhl kasační stížnost zamítnout.

VI.

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal pochybení správce daně v daňovém řízení a nesprávné hodnocení provedených důkazů, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[19] V tom, že správce daně nezohlednil normy soukromého práva o jednání za společnost a že neprovedl výsledky svědků V. a H., spatřoval stěžovatel porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, které vyústilo v nezákonnost dokazování v daňovém řízení. S uvedenou námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[20] Krajský soud jako východisko všech svých následných úvah při posouzení včas uplatněných žalobních bodů správně vymezil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení [srov. zejména odstavce 30) – 39), ale též např. 50) napadeného rozsudku]. Toto rozložení důkazního břemene však činí i rámec rozsahu dokazování vyplývající z § 92 odst. 2 daňového řádu, na nějž stěžovatel poukazuje. Jakkoliv totiž z uvedeného zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nelze z něj současně dovodit, že je povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt důkazy na podporu jeho daňových tvrzení. Jak správně uvedl i krajský soud v napadeném rozsudku [viz odst. 60)], daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. Břemeno důkazní, tedy v podstatě „odpovědnost“ za prokázání svých daňových tvrzení, nese primárně daňový subjekt, což ostatně výslovně vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu.

[21] Namítal-li v této souvislosti stěžovatel nesprávné závěry správce daně o tom, že stěžovatel neprokázal, že osoby, s nimiž jednal, byly pověřeny společností HIM-Stavební s.r.o., je třeba především poukázat na odstavce 36) a 37), ale i 43) napadeného rozsudku, v nichž se krajský soud s těmito námitkami dostatečně vypořádal. Správně vyslovil nejen to, že v případě jednání za obchodní společnost se neuplatní obecná právní úprava jednání za právnickou osobu obsažená v § 20 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964, ale i to, že stěžovatel vůbec neprokázal, s kým jednal. V úvahu tudíž nepřicházelo použití právní úpravy jednání v obchodních vztazích podle § 15 odst. 1 a 2 obchodního zákoníku, ale ani právní úpravy o jednání jiné osoby (než pověřené při provozování podniku určitou činností) podle § 16 obchodního zákoníku; takové by podnikatele zavazovalo pouze, pokud by se uskutečnilo v jeho provozovně. Tak tomu v daném případě nepochybně nebylo. Žádné z jednání, která stěžovatel dle svých tvrzení uskutečnil s představiteli společnosti HIM-Stavební s.r.o., se nekonalo v provozovně této společnosti. Prvotní

jednání se uskutečnila na parkovišti, resp. telefonicky a ani provádění prací, jejich převzetí a následné zaplacení neproběhlo v provozovně uvedené společnosti, nýbrž u společnosti DPOV a.s., pro niž byly práce stěžovatelem skrze subdodavatele prováděny, popřípadě v sídle stěžovatele.

[22] Vytýkal-li stěžovatel, že správce daně pochybil, pokud nevyslechl svědky H. a V., Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem [srov. závěry obsažené v odstavcích 55), 57) a 60) napadeného rozsudku] v tomto směru neshledal vadu správního řízení. Informace o zmíněných osobách vyplynuly z výpovědi svědka Roberta Božka, jednatele společnosti HIM-Stavební s.r.o., kterou učinil před správcem daně dne 23. 4. 2012. Stěžovatel výslech uvedených svědků nenavrl ani v řízení před správcem daně, ani v odvolacím řízení, nýbrž teprve v žalobě. Krajský soud k tomu správně vyslovil, že těžiště dokazování má směřovat do správního řízení a stěžovateli nic nebránilo, aby tyto důkazní návrhy učinil dříve, tedy již v daňovém řízení. S ohledem na skutečnost, že se jednalo o důkazy na podporu a k prokázání daňových tvrzení stěžovatele a stěžovatel byl správními orgány poučen, že neunáší důkazní břemeno o svých daňových tvrzeních, byl to právě stěžovatel, který, hodlal-li unést důkazní břemeno, měl tyto důkazní návrhy označit. To v průběhu daňového řízení neučinil. Správci daně tedy jejich neprovedení nelze přičítat k tíži ani s poukazem na § 92 odst. 2 daňového řádu.

[23] Stěžovatel se také mýlí, dovozuje-li, že správce daně neuznal tvrzené výdaje vynaložené za plnění poskytnuté společností HIM-Stavební s.r.o. proto, že mu kladl k tíži neplnění daňových povinností ze strany uvedené společnosti.

[24] Stejnou námitku ostatně uplatnil stěžovatel již v žalobě a krajský soud k ní zaujal stanovisko v odstavci 47) napadeného rozsudku. Na tomto místě lze na jeho závěry pro stručnost odkázat. Kasační soud se s nimi ztotožňuje a nemá k nim další doplnění. Krajský soud zdůraznil, že správní orgány nekladly stěžovateli k tíži, že deklarovaný dodavatel (HIM-Stavební s.r.o.) neplní svoje povinnosti v oblasti placení daní. Poukázal však na to, že nekontaktnost takové společnosti, pokud jsou vztahy s ní předmětem dokazování v daňovém řízení, může vyústit v to, že daňový subjekt, který se takových vztahů dovolává, při nedostatku jiných důkazních prostředků neunese důkazní břemeno o svých daňových tvrzeních. Právě tak tomu bylo i v posuzované věci. Jelikož správce daně prokázal pochybnosti o správnosti, úplnosti a věrohodnosti části stěžovatelovy daňové evidence týkající se uplatněných výdajů ve výši 808 300 Kč, bylo povinností stěžovatele, aby zpochybněná daňová tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky. Sám jimi nedisponoval a neoznačil ani žádné takové, jimiž by svá tvrzení přes důvodně vznesené pochyby správce daně prokázal. To vedlo k závěru o neunesení důkazního břemene a v konečném důsledku k neuznání výdajů za plnění, jež měla poskytnout společnost HIM-Stavební s.r.o., jako daňově účinných. Není přitom vyloučeno, že byla-li by uvedená společnost kontaktní a bylo-li by možno ve spolupráci s ní (výsledky jejích pracovníků, doklady založenými v jejím účetnictví či jakkoliv jinak) stěžovatelova daňová tvrzení prokázat, vedlo by to k závěru pro stěžovatele příznivějšímu.

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by ze strany správních orgánů došlo k porušení stěžovatelem uváděných ústavních principů vyplývajících z čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle nichž státní moc lze uplatňovat pouze v případech, v mezích a způsobem, které stanoví zákon. Správní orgány obou

stupňů nevybočily z požadavků vyplývajících v této souvislosti zejména z § 92 daňového řádu a nelze jim tedy ničeho vytknout. Důkazní nouzi stěžovatele nebyly správní orgány povinny za stěžovatele nahrazovat vlastní vyhledávací činností (viz opět § 92 odst. 3 daňového řádu), ale nemohly současně ve prospěch stěžovatele odhlédnout od skutečnosti, že důkazní břemeno o svých tvrzeních neunáší (srov. též § 8 odst. 1 daňového řádu).

[26] Opodstatněná není ani další námitka, v níž stěžovatel argumentuje ve prospěch uznání jím uplatněných výdajů vzhledem k tomu, že v daňovém řízení správní orgány nepopřely, že práce deklarované ve fakturách a pokladních dokladech (vystavených HIM-Stavební s.r.o.) byly subdodavatelsky provedeny, tedy náklady na ně musely být vynaloženy a pokud by chtěl stěžovatel uplatňovat „fiktivní“ výdaje, činil by tak cestou paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[27] Uvedené námitky jsou bez významu k posouzení rozhodných skutečností, na nichž jsou rozhodnutí správních orgánů obou stupňů založena, tedy ve vztahu k prokázání daňově uznatelných výdajů. V daném případě stěžovatel vedl daňovou evidenci a výdaje uplatňoval nikoliv v paušální výši, ale ve výši prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu (§ 24 zákona o daních z příjmů). Uvedené je volbou daňového subjektu vyplývající z pravidla z předběžné úvahy o výhodnosti toho kterého způsobu uplatňování výdajů (nejedná-li se o výjimky, pro něž zákon o daních z příjmů určitý způsob uplatňování výdajů stanoví – srov. § 12 uvedeného zákona). Pouhá skutečnost, že se daňový subjekt rozhodne uplatňovat výdaje ve skutečné (slovy zákona „prokazatelně vynaložené“) výši, sama o sobě nezakládá fikci jejich nezpochybnitelnosti. Jinými slovy, jen z toho, že daňový subjekt uplatňuje výdaje nikoliv paušálně nelze dovodit, že již proto byly „prokazatelně vynaloženy“, jak se v podstatě snaží stěžovatel předeštit.

[28] Stěžovatel pomíjí, co výslovně vyjádřily nejen správní orgány, ale i krajský soud, že k prokázání daňově uznatelného výdaje není dostačující, že deklarované plnění bylo provedeno a že za ně stěžovatel zaplatil, ale že uvedené plnění provedl deklarovaný dodavatel (zde společnost HIM-Stavební s.r.o.) a že právě tomuto dodavateli stěžovatel poskytl platby v deklarované výši, tedy vynaložil výdaje dokládané pokladními doklady č. V-521, V-522 a V-523. K tomu, aby tvrzené výdaje bylo možno jako daňově účinné uznat, tedy nepostačuje, že jsou-li podloženy formálně správnými doklady splňujícími požadavky stanovené zákonem; stěžovatel je povinen též prokázat, že údaje v těchto dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. K tomu v posuzované věci nedošlo.

[29] V další kasační námitce stěžovatel tvrdil, že výslech svědka R. H. je opomenutým důkazem vzhledem k rozsahu skutečností, které z výpovědi tohoto svědka správní orgány zjišťovaly. Vytýkal, že správce daně se při provádění tohoto důkazu zaměřil jen na prokázání skutečnosti, že stěžovatel nepředal finanční prostředky jednateli společnosti HIM-Stavební s.r.o., a nikoliv též na to, zda práce byly provedeny a zda za ně bylo zapláceno.

[30] Výslech svědka R. H. správce daně provedl a stěžovatel mu byl přítomen (viz protokol o výslechu svědka ze dne 21. 10. 2011, čj. 191063/11/034931204154). Svědkovi měl možnost klást otázky a této možnosti využil. Z jeho výpovědi však nevyplývalo, že opravy potrubí podvozků u společnosti DPOV a.s. prováděla právě společnost HIM-Stavební s.r.o. ani že osoba pana Č., s níž měl stěžovatel především ve věci

prováděných prací jednat, měla jakýkoliv vztah k tomuto deklarovanému dodavateli. Z výpovědi nevyplývala ani skutečnost, že finanční prostředky (výdaje) v uplatněné výši stěžovatel zaplatil právě představiteli uvedené společnosti (nehledě k tomu, zda se jednalo o jednatele či jinou za společnost jednající osobu). Osoba pana Č. nebyla v řízení blíže identifikována, její výslech tedy nebylo možno provést.

[31] Správce daně i žalovaný, jak již výše uvedeno, v průběhu celého daňového řízení nezpochybňovali provedení prací jako takových, ani úhradu jejich ceny žalovaným. Zpochybňovali však, že ve fakturách a v pokladních dokladech uvedené plnění provedla právě společnost HIM-Stavební s.r.o., tedy deklarovaný dodavatel a že výdaje na toto plnění (tedy hotovostní finanční prostředky) stěžovatel uhradil právě tomuto deklarovanému dodavateli. Tato daňová tvrzení stěžovatel neprokázal a opak nevyplýval ani z výpovědi svědka H.; správní orgány ani krajský soud tedy při hodnocení jeho výpovědi nepochybily. Považoval-li stěžovatel dotazy správce daně kladené uvedenému svědkovi za neúplné či nedostatečné k prokázání jeho tvrzení, mohl svědkovi položit jakoukoliv další otázku. Svědek potvrdil, že identitu osob, které prováděly práce, nezjišťoval. O vztahu těchto osob ke společnosti HIM-Stavební s.r.o. měl poznatek jen zprostředkovaný z informací stěžovatele a z označení vozidla, kterým se pracovníci v místě provádění prací pohybovali. To bylo k prokázání daňových tvrzení, o nichž vznikly pochybnosti, nedostačující. Výslech svědka H. tedy nejen že není opomenutých důkazem, ale byl správními orgány též správně, v souladu se zásadami vyplývajícími z § 8 odst. 1 daňového řádu, zhodnocen.

[32] Nejvyšší správní soud konečně nemůže přisvědčit ani kasační námitce, kterou stěžovatel uplatnil s poukazem na rozsudek ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111. Uvedeným se zabýval již krajský soud a lze v tomto směru poukázat na odstavec 45) napadeného rozsudku, v němž vyslovil věcně správné a příléhavé závěry.

[33] Stěžovatel se mýlí, pokud má za to, že prokázal, od koho deklarované plnění přijal a že tomuto dodavateli za plnění zaplatil, tedy vynaložil daňově účinné výdaje. K opaku dospěly na základě provedení dokazování nejen správní orgány, ale i krajský soud. Opětovně je tak třeba zdůraznit, že v posuzované věci stěžovatel neprokázal, že plnění (opravy potrubí podvozků) provedli pracovníci společnosti HIM-Stavební s.r.o. a že právě představitelům této společnosti stěžovatel uvedené práce v hotovosti uhradil tak, jak bylo uvedeno v pokladních dokladech. V daňovém řízení k tomu slyšení svědci (H., V. a P.) shodně uvedli, že informaci o tom, že osoby provádějící práce jsou pracovníky uvedené společnosti, získali buď ze sdělení samotného stěžovatele, nebo tak usoudili z označení automobilu, kterým se na místě provádění prací pohybovali. Krajský soud správně usoudil, že v kontextu všech okolností případu, jež vyplynuly z dokazování provedení v daňovém řízení, nebylo možno nepochybně dovodit, že deklarované plnění uskutečnili pracovníci společnosti HIM-Stavební s.r.o. (resp. osoby mající k ní určitý právní vztah) a že právě této společnosti (jejím představitelům) stěžovatel poskytl hotovost, která představuje daňově uznatelný výdaj. Jednatel společnosti Robert Božek, který byl také jako svědek vyslechnut, potvrdil, že žádné doklady (faktury ani pokladní doklady) nevystavil, ani nepodepsal, ač byl jako osoba, která je vystavila, na všech sporných dokladech uveden. Žádný další důkaz, který by jeho výpověď vyvrátil, v daňovém řízení proveden nebyl, stěžovatel totiž v jeho průběhu žádný takový nenavrl.

[34] Nelze ani přehlédnout, že správcem daně zpochybněné pokladní doklady byly opatřeny sice nečitelným, avšak *prima facie* velmi podobným podpisem. To činí nevěrohodným i tvrzení stěžovatele, že část finančních prostředků předával „Robertu Božkovi“ (o němž v řízení bylo zjištěno, že nebyl skutečným jednatelem společnosti Robertem Božkem) a část panu Č. (jehož bližší identifikační údaje nebyly zjištěny). Jelikož identita osoby, která sporné doklady vystavila, nevyšla v řízení najevo, nelze stěžovateli přisvědčit ani v tom, že bylo prokázáno, že finanční prostředky za deklarované plnění zaplatil právě deklarovanému dodavateli. Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že vztah se stěžovatelem jednajících osob ke společnosti HIM-Stavební s.r.o. nebyl prokázán a zůstalo tak nejen sporné, který dodavatel plnění provedl, tedy že se jednalo o HIM-Stavební s.r.o., ale i vůči komu uskutečnil stěžovatel tvrzené výdaje. Stěžovatelův poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu označený v odst. [32] tedy není přiléhavý, jelikož jeho závěry vychází z jiných skutkových okolností a zejména z důkazně odlišné situace, než v posuzované věci. To správně a podrobně vyložil krajský soud v napadeném rozsudku.

VII.

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se krajský soud nedopustil žádných pochybení a dospěl ke správným závěrům; vady správního řízení opodstatňující závěr o naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b s. ř. s. zde nebyly. Kasační soud ze všech shora uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud jejich náhradu nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady 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.

V Brně 28. března 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu