



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **TARHON - METAL s. r. o.**, se sídlem Stožická 1014, Vodňany, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2021, č. j. 51 Af 8/2020 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 27. 2. 2020, č. j. 8574/20/5200-11433-711918, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 10. 2018, č. j. 2120955/18/2211-50522-307417 a č. j. 2121020/18/2211-50522-307417. Těmito platebními výměry správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 ve výši 463 790 Kč a současně vzniklou zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 92 758 Kč, a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 422 750 Kč a současně vzniklou zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 84 550 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 51 Af 8/2020 - 33.

[3] Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že s ohledem na specifikované pochybnosti a zjevné nesrovnalosti ohledně žalobcem deklarovaných výdajů vynaložených na plnění od dodavatele společnosti Avals s. r. o. (dále jen „Avals“) je beze vší pochybnosti zjevné, že se žalobci nepodařilo prokázat splnění podmínek pro prokázání odůvodněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K žalobní námitce týkající se tvrzeného nedostatečného zohlednění průběhu a závěrů daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc leden 2015, krajský soud ve shodě s žalovaným konstatoval, že každé daňové řízení je řízením samostatným a daňový subjekt musí v každém příslušném daňovém řízení předložit ty důkazní prostředky, které budou prokazovat jím uváděná tvrzení. Krajský soud zdůraznil, že v nyní projednávané věci je aplikován zákon o dani z příjmů, zatímco v řízení o dani z přidané hodnoty, jehož závěry chce žalobce využít, byl aplikován zákon o dani z přidané hodnoty, přičemž se jedná o zcela odlišné hmotněprávní předpisy vzájemně nesouvisející. Nelze bez dalšího přejímat závěry učiněné v jednom daňovém řízení do jiného odlišného daňového řízení. Jestliže žalobce v rámci předmětného daňového řízení tvrdil, že služby, za které platil společnosti Avals, vykonávali zaměstnanci společnosti Avals, avšak tato skutečnost nebyla žalobcem prokázána, nelze bez dalšího náklady za tyto služby učiněné považovat za daňově uznatelné jen proto, že nárok na odpočet DPH u těchto zdanitelných plnění byl prokázán v řízení k DPH, ovšem za jiných okolností, v jiné daňové kontrole provedené jiným správcem daně. V rámci řízení k DPH se vycházelo ze skutečnosti, že práce pro poskytnutí služeb od společnosti Avals vykonávalo družstvo STORIA, což však v nyní projednávané věci nebylo žalobcem tvrzeno a práce měla být vykonávána jejich zaměstnanci. Krajský soud tudíž k uvedenému uzavřel, že přejímání závěrů mezi různými daňovými řízeními je vyloučené a vždy je zapotřebí vycházet z předložených důkazů, zjištěných skutečností a příslušných právních předpisů. K žalobní námitce, kterou žalobce brojil proti neprovedení svědeckého výslechu pana I. R., krajský soud uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně v bodech 65 až 68, dostatečně zdůvodnil, proč neprovedl navrhovanou svědeckou výpověď. S důvody neprovedení výslechu obeznámil žalovaný žalobce ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, a to přípisem ze dne 17. 2. 2020. Krajský soud souhlasil se závěrem žalovaného, že výslech navrhovaného svědka by nepřinesl nic nového do věci, neboť nebyly předloženy žádné relevantní důkazy o jeho zapojení do projednávané věci. Žalobce ani v žalobě neuvedl, co konkrétně by měl navrhovaný svědek vypovědět k projednávané věci, jak předpokládá § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Stěžovatel poukázal na to, že v průběhu daňové kontroly k DPH za měsíc leden 2015 bylo prokázáno, že oprávněně uplatnil odpočet DPH z dokladů vystavených právě společností Avals. V tehdejší daňové kontrole poskytl jednatel společnosti Avals

pokračování

požadovanou součinnost a příslušný správce daně uskutečnění – přijetí zdanitelných plnění ověřil a nárok na odpočet DPH uznal. Z toho stěžovatel dovozoval své oprávnění zahrnout předmětný náklad mezi náklady daňově uznatelné. Stěžovatel proto považuje nynější nároky správce daně (na průkaznost přijetí plnění resp. vynaložení daňově uznatelného nákladu) za nepřiměřené. Zdůraznil jednak, že jednatel společnosti Avals v mezidobí zemřel, a jednak že správce daně nyní přihlíží ke skutečnostem, které tehdejší správce daně věděl, resp. vědět mohl a stěžovateli naopak nemohly být známy (že společnost Avals sídlí na virtuální adrese a nemá žádné hlášené zaměstnance). Také není povinností stěžovatele zkoumat, zda dodavatel vykoná dohodnutou činnost sám (vlastními zaměstnanci), či si někoho (třetího) zjedná. Skutečnost, že práce byly provedeny vlastními zaměstnanci společnosti Avals, se stěžovatel pokusil prokázat svědecky, a to výsledkem pana I. R. Stran svého návrhu na jeho výslech se stěžovatel domnívá, že byl bezvadný, neboť navrhnout bývalého zaměstnance nějaké společnosti, o které správce daně tvrdí, že tato žádné zaměstnance nikdy neměla, obsahuje nutné údaje podle daňového řádu. Závěrem stěžovatel uvedl, že bylo prokázáno vynaložení daňově relevantních nákladů v obou letech, a to zejména daňovými doklady – fakturami a bankovními výpisy, přičemž kvalita jednotlivých důkazů je pro posuzovanou dobu postačující. Z tohoto pohledu bylo vyloučení nákladů nezákonné.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na správnosti posouzení věci v daňovém řízení, a proto se zcela ztotožňuje s hodnocením věci krajským soudem. V rámci daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení stěžovatel neprokázal oprávněnost zahrnutí výdajů (nákladů) za zdanitelná plnění přijatá od společnosti Avals do výdajů (nákladů) daňově účinných podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V posuzované věci vznikly správci daně pochybnosti, v důsledku kterých nebylo možno stěžovatelem uvedené doklady považovat za důkaz o faktickém uskutečnění sporných účetních případů, dalším dokazováním pak stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil. Žalovaný je s ohledem na uvedené přesvědčen o tom, že právní otázky, jejichž posouzení stěžovatel rozporuje, byly krajským soudem posouzeny správně, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

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

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Před samotným věcným vypořádáním kasačních tvrzení Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost v nynější věci je poměrně kuse zdůvodněna. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti

předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítal, že orgány finanční správy měly v nynější věci přihlížet ke skutečnostem zjištěným v rámci daňové kontroly týkající se stěžovatelovy daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015.

[12] Nejvyšší správní soud k uvedenému ze spisového materiálu zjistil, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu (tehdejší správce daně) vedl u stěžovatele postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015 (tehdejší daňová kontrola). V rámci této daňové kontroly byla prověřována mj. plnění poskytnutá stěžovateli společností Avals na základě faktury č. 215. Tehdejší správce daně zaslal společnosti Avals výzvu k poskytnutí informací týkajících se prací poskytnutých na základě této faktury. V odpovědi ze dne 29. 9. 2015 jednatel společnosti Avals potvrdil, že předmětnou fakturu č. 215 vystavil (její kopii shodující se s fakturou předloženou stěžovatelem přiložil ke svému podání). Uvedl, že předmětem daného daňového dokladu byly práce spočívající v povrchové úpravě, svařování a broušení kovů provedené na základě smlouvy o dílo ze dne 1. 6. 2014, jejíž kopii jednatel společnosti Avals tehdejšímu správci daně rovněž poskytnul. Jednatel společnosti Avals poskytl i kopii objednávky na dané práce. Faktura byla uhrazena ve dvou splátkách (tehdejšímu správci daně byl poskytnut výpis z bankovního účtu společnosti Avals). Jednatel společnosti Avals dále sdělil, že plnění související s fakturou č. 215 nebyla uskutečněna vlastními silami společnosti Avals, nýbrž byla uskutečněna subdodavatelsky dodavatelem STORIA, družstvo (tehdejšímu správci daně byla poskytnuta související faktura, objednávka, předávací protokol, smlouva o dílo, pokladní doklad a výpis z bankovního účtu). Tehdejší správce daně pak ověřil i to, že společnost Avals v dané době podávala daňová přiznání a neměla daňové nedoplatky. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 2. 2016, č. j. 113880/16/2005-62562-108119 (založené ve správním spise, kterým se podle ustálené judikatury nedokazuje), proto tehdejší správce daně uzavřel, že neshledal rozpory mezi podaným daňovým přiznáním a ověřenými skutečnostmi a podaným vysvětlením. Ponechal proto daňovou povinnost beze změny.

[13] V nynější daňové kontrole byla kontrolována stěžovatelova daň z příjmů za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Po provedené daňové kontrole a odvolacím řízení (ve kterém bylo správci daně žalovaným nařízeno doplnění dokazování o výsledky stěžovatelem navržených svědků) orgány finanční správy uzavřely, že stěžovatel nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost zahrnutí výdajů (nákladů) uvedených v odst. 5 žalobou napadeného rozhodnutí do výdajů (nákladů) daňově

pokračování

účinných podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předmětné výdaje (náklady) proto byly vyloučeny, což vedlo k doměření daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období.

[14] Jak žalovaný, tak krajský soud byli názoru, že v nynější daňové kontrole nebylo možno z poznatků tehdejší daňové kontroly vycházet. Kasační soud se s nimi ztotožnil.

[15] V rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 - 63, zdejší soud uvedl, že v daňovém řízení nelze „vycházet bez dalšího ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti „promítat“ do dalšího či dalších zdaňovacích období. Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil.“

[16] Uvedené dopadá plně i na nyní projednávanou věc. Ze skutečnosti, že tehdejší správce daně považoval důkazní standard v řízení o stěžovatelově DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015 ve vztahu k plnění fakturovanému stěžovateli společností Avals za dodrženy, nelze automaticky dovozovat, že tento standard byl bez dalšího dodržen i v případě daně z příjmů za jiná zdaňovací období. Důkazní situace týkající se různých zdaňovacích období a různých daní (a různých plnění) nelze směšovat. Tyto je naopak nutno posuzovat v zásadě samostatně. Nutno však dodat, že uvedené neznámá, že by zjištění učiněná pro jedno zdaňovací období nebylo nikdy možno přenést do řízení za jiná zdaňovací období (z tohoto důvodu ostatně zdejší soud použil v citované pasáži rozsudku č. j. 5 Afs 11/2013 - 63 formulaci „bez dalšího“.). V některých případech bude takový postup možný a dokonce i nutný (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016 - 41). Příkladem budiž situace, kdy listinný důkaz obstaraný v daňovém řízení týkajícím se jednoho zdaňovacího období bude obsahovat informace týkající se i dalších zdaňovacích období. Poznatky z tohoto důkazu jistě bude možné a i potřebné přenést do daňových řízení týkajících se těchto dalších zdaňovacích období. O takovou situaci se však v nyní projednávaném případě nejedná. Jakkoli nelze přehlédnout, že v rámci obou daňových kontrol byly zkoumány mj. okolnosti týkající se obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a společností Avals na základě totožné smlouvy o dílo, nebyly v tehdejší daňové kontrole zjištěny takové okolnosti, které by bylo lze přenést do nynějšího daňového řízení. Zásadní skutečností pro prokázání uznatelnosti nároku na odpočet daně v tehdejší daňové kontrole bylo vysvětlení podané jednatelem společnosti Avals. Toto vysvětlení (a jeho přílohy) se však týkají výhradně plnění na základě faktury č. 215, tj. jednoho konkrétního plnění uskutečněného v lednu roku 2015 (k tomu viz text daného vysvětlení). Nelze z nich tedy dovozovat ničeho ve vztahu k dalším plněním uskutečněným v tomto či dalších zdaňovacích obdobích. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že mezi výdaji, jejichž daňová uznatelnost nebyla v nyní posuzované věci prokázána, nebyly zahrnuty výdaje za zdanitelná plnění přijatá od společnosti Avals ve zdaňovacím období měsíce ledna roku 2015 (viz bod 63 žalobou napadeného rozhodnutí). Navzdory tvrzení stěžovatele tedy spornou otázkou nebylo posouzení shodných transakcí z hlediska DPH a daně z příjmů právnických osob. Žalovaný a krajský soud tedy nepochybili, dospěli-li k závěru, že skutečnosti zjištěné v tehdejší daňové kontrole nemohou nic změnit na výsledku nyní provedené daňové

kontroly. Nutno dodat, že kasační argumentace stěžovatele týkající se relevance závěrů tehdejší daňové kontroly byla poměrně obecného rázu. Stěžovatel netvrdil, jaké konkrétní závěry tehdejší daňové kontroly bylo lze vztáhnout i na nynější daňovou kontrolu. Pouze povšechně rozporoval, že tehdejší správce daně jeho nárok na odpočet daně na základě potvrzení jednatele společnosti Avals uznal, avšak nynější správce tak neučinil.

[17] Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelem ani v tom, že by nároky orgánů finanční správy na prokazování v nynější věci byly nepřiměřené.

[18] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že „dle jeho stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60). Pravda je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (viz kasační stížnosti cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, bod 27).“ (viz rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72).

[19] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti,

pokračování

na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[20] Orgány finanční správy v nynější věci postupovaly v souladu s uvedeným. Zjistily zásadní pochybnosti o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených stěžovatelem v daňových přiznáních k daním z příjmů právnických osob za kontrolovaná období (viz výzva správce daně ze dne 11. 9. 2017, č. j. 1911561/17/2211-60561-401404). Důkazní břemeno tedy vázlo na stěžovateli, po kterém orgány finanční správy požadovaly prokázání toho, že dodání služeb, uvedených na přijatých fakturách, bylo uskutečněno, a kdo uvedené práce skutečně provedl. Po stěžovateli přitom nebylo požadováno prokázání okolností mimo jeho sféru. Stěžovatel měl prokázat jím tvrzené skutečnosti spočívající v tom, že společnost Avals (a další dodavatelé) pro něj vykonala tvrzené práce, v tvrzeném rozsahu, tvrzené ceně atd. V tomto rozsahu stěžovatel nese důkazní břemeno a je na něm, jaké důkazní prostředky v tomto ohledu správci daně předloží. Na uvedeném nic nemění, že jednatel společnosti Avals zemřel. Dostal-li se stěžovatel do situace, kdy nebyl schopen prokázat rozhodné skutečnosti bez součinnosti jednatele společnosti Avals, jde to pouze k jeho tíži. Zdejší soud již uvedl, že je v zájmu daňového subjektu, *aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.* (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61). Pokud přitom stěžovatel orgánům finanční správy vytýkal, že mu dávaly k tíži, že společnost Avals sídlí na virtuální adrese a neměla žádné hlášené zaměstnance, je nutno uvést, že danými okolnostmi správce daně „pouze“ odůvodnil své pochybnosti o správnosti stěžovatelem předložených účetních dokladů a evidencí. Nejednalo se přitom o pochybnosti jediné ani nikterak rozhodující (viz body 37 a násl. rozhodnutí o odvolání).

[21] Ke stěžovatelově obecné námitce, že není jeho povinností zjišťovat, zda dodavatel dohodnuté práce vykoná sám nebo prostřednictvím subdodavatelů, zdejší soud toliko uvádí, že taková povinnost na něho nebyla kladena. Bylo ovšem na stěžovateli, aby prokázal, že vynaložil výdaje (náklady) právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel nebyl schopen prokázat účinnost nákladů přímo ve vztahu ke společnosti Avals, představovalo prokazování subdodavatelského zajištění prací toliko alternativní cestu k prokázání daňové účinnosti deklarovaných výdajů.

[22] Pokud jde o námitku, že žalovaný měl provést dokazování navrženým výsledkem svědka jménem I. R., k tomu lze uvést, že žalovaný se k důkaznímu návrhu na výslech uvedeného svědka podrobně vyjádřil v bodech 66 až 68 žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalovaný hodnotil navržený důkaz jako nadbytečný, jelikož osoba uvedeného jména nebyla uvedena ani v seznamu pracovníků, kteří měli podle stěžovatele plnění uvedená na sporných fakturách (daňových dokladech) uskutečnit, ani v jiných dokladech a v průběhu daňového řízení se stěžovatel o této osobě vůbec nezmínil, nebyla tudíž zřejmá jakákoliv souvislost důkazního návrhu s daňovým řízením. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že krajský soud se s důvody neprovedení výslechu uvedeného svědka ztotožnil, přičemž stěžovatel s argumentací krajského soudu nijak věcně nepolemizuje.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti dále tvrdil, že daňovými doklady (fakturami a bankovními výpisy) bylo prokázáno vynaložení daňově relevantních nákladů v obou letech. K uvedenému tvrzení Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Argument stěžovatele, že předložil formálně bezvadné doklady (mimo jednoho případu, ve kterém stěžovatel nepředložil daňový doklad, což stěžovatel ani nezpochybňuje), proto sám o sobě postrádá relevanci, není-li prokázáno, že k plnění, v souvislosti s nímž mu vznikly sporné výdaje, skutečně došlo v souvislosti s dosahováním, zajišťováním či udržováním zdanitelných příjmů (tedy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností). Cítil-li přitom danou námitkou stěžovatel na to, že splnil materiální podmínky pro uplatnění daňově uznatelných nákladů, je nutno dodat, že jak orgány finanční správy, tak krajský soud se danou otázkou podrobně zabývaly a stěžovatel jejich hodnocení nikterak konkrétně nerozporuje. V takové situaci postačí odkázat na rozhodnutí orgánů finanční správy a na rozsudek krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu (viz shora označená judikatura).

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. června 2021

pokračování

Mgr. David Hipšr
předseda senátu