

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. J. K.,** zast. advokátem JUDr. Milanem Štětinou, se sídlem Jiráskova 614, Česká Lípa, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 26. 8. 2009, č. j. 59 Ca 25/2009 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu; tímto byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2009, č. j. 14444/08-1100-506676. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě (dále „správce daně“) ze dne 19. 3. 2007, č. j. 30641/07/172911/5083, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 950 046 Kč.

Stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nesprávně posoudil podmínky pro prokazování výdajů daňovým subjektem. Dle

stěžovatele je vyslovený názor soudu nesprávný, neboť klade na daňové subjekty nároky, které nemohou splnit, neboť v běžném obchodním styku nemají žádnou možnost provádění kontroly účetnictví svých obchodních partnerů. Stěžovatel uvádí, že v rámci dokazování doložil, že: 1) práce provedl, 2) práce vyfakturoval a odvedl DPH, 3) práce vyfakturované a zaplacené subdodavatelům byly navýšeny o přiměřený zisk a byly vyfakturovány odběratelům, 4) práce byly prováděny subdodavatelsky, 5) práce byly prováděny zejména firmou zaměstnávající Ukrajince, 6) všechny úkony probíhaly v souladu se zákonem o účetnictví tzn. jak fakturace tak i zařazování příjmových dokladů, 7) docházelo k faktickému proplácení faktur, 8) firma UVRUD-UKR s. r. o. existovala a daňová registrace odpovídala skutečnosti, 9) jednalo se o ceny obvyklé v místě a čase.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud zaujal stanovisko, kdy ani prohlášení jednatele není dostatečným důkazem o tom, že práce byly skutečně zaplaceny a vyslovil názor, že toto prokázání by mohlo být dáno např. předložením účetnictví spol. UVRUD-UKR s. r. o. apod. Dle stěžovatele soud v daném případě vytvořil nesplnitelný požadavek, neboť takovýmto důkazem nemůže žádný z obchodních partnerů vládnout, což dokonce připustil, když hovořil o této možnosti jako o značně hypotetické. Jedná se tedy o nepřípustné rozšíření důkazní povinnosti podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pokud tedy krajský soud zaujal stanovisko, že potvrzení jednatele je pravé, ale není dostatečné k tomu, aby bylo prokázáno zaplacení, nutno vznést otázku, jak jinak by mělo být doloženo zaplacení provedených prací. Dle stěžovatele by ke zpochybnění převzetí peněz mohlo dojít pouze v případě, že by platby nebyly řádně zaúčtovány a vyfakturovány nebo by byly značné pochybnosti o tom, že práce byly provedeny popř. by cena těchto prací byla značně neobvyklá a neodpovídající.

Rozhodnutí krajského soudu je tedy, dle názoru stěžovatele, nepřípustně rozšiřujícím výkladem povinností daňového subjektu při prokazování jeho výdajů, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na všechna svá předešlá sdělení, jakož i na obsah spisové dokumentace vztahující se k této věci. Žalovaný se zcela ztotožňuje s právním názorem soudu, kdy soud rozsudek podrobně odůvodnil a vypořádal se se všemi námitkami stěžovatele. S argumentací stěžovatele nesouhlasí, neboť pro ni nelze nalézt oporu v zákonné úpravě, spisové dokumentaci ani judikatuře. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem řízení před správními orgány bylo prokázání toho, zda stěžovatel oprávněně zahrnul do výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, částku ve výši 2 929 340 Kč za stavební práce vyfakturované společností UVRUD-UKR s. r. o. (dále jen UVRUD). Jako důkazy prokazující oprávněnost zahrnutí

jednotlivých částek v celkové výši 2 929 340 Kč do daňově účinných výdajů předložil stěžovatel celkem osm faktur (období březen až prosinec 2002) a stvrzenky o přijetí částky s razítkem a podpisem dodavatele, a to spol. UVRUD. Dle zjištění správce daně však spol. UVRUD byla nekontaktní, příjmy vážící se k fakturám nepřiznala. Z provedených svědeckých výpovědí ostatních subdodavatelů vyplynula pouze skutečnost, že se na stavbě podílely i rusky hovořící osoby, avšak v řízení nebylo nikterak prokázáno, že se v daném případě jednalo skutečně o zaměstnance spol. UVRUD. V daňovém řízení nebyla prokázána realizace obchodních případů tak, jak o nich stěžovatel účtoval, a nebylo prokázáno, komu byly finanční prostředky skutečně hrazeny, když navržený svědek A. N. (údajný zástupce spol. UVRUD) nebyl dle výpisu z OR k jednání za společnost oprávněn a ani podpisy na dokladech neodpovídaly podpisu na jeho čestném prohlášení, které stěžovatel předložil. Správce daně tedy uzavřel, že stěžovatel neprokázal uskutečnění deklarovaných výdajů za stavební práce.

Žalovaný se v obsáhlém zdůvodnění ztotožnil se závěry správce daně I. stupně a uvedl, z jakých důvodů pokládá tyto závěry za správné. Především bylo zdůrazněno, že v daném případě nebylo zpochybňováno provedení prací, nýbrž, že stěžovatel v řízení neprokázal, kterým konkrétním osobám byly částky vyplaceny a zda osoba, které měly být údajně částky proplaceny, je přijímala pro stěžovatelem uváděného subdodavatele. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť dostatečným a věrohodným způsobem neprokázal vynaložení výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečněných ve prospěch spol. UVRUD. Uvedený závěr ohledně neprokázání výdajů sdílel i krajský soud, který žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

Nejvyšší správní soud předně nepovažuje za relevantní stížní bod, v němž stěžovatel namítá, že splnil podmínky pro uplatnění daňově uznatelných výdajů.

Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1) Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, 2) výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) musí být vynaloženy ve zdaňovacím období, 4) za výdaje je považuje zákon.

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvém § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k problematice důkazního břemene v daňovém řízení se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. rozsudek ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaný na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že základní podmínkou daňové

uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a také prokázán.

Důkazní břemeno tedy nese daňový subjekt a je *a priori* jeho povinností prokázat, že jednak byly předmětné výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, reálnou. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Finanční orgán zhodnotí všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jakož i v souladu se zásadami formální logiky.

V nyní souzené věci, dle názoru Nejvyššího správního soudu ze spisu jednoznačně vyplývá, že stěžovateli bylo správcem daně i žalovaným dostatečně umožněno, aby prokázal, že jím tvrzené výdaje skutečně vynaložil, v tvrzené výši a tomu, o kom stěžovatel tvrdil, že deklarované práce provedl a finanční prostředky přijal. Stěžovatel však tyto skutečnosti neprokázal a pochybnosti ohledně faktické stránky uplatněných výdajů nikterak nevyvrátil. O uvedeném závěru svědčí především skutečnost, že stěžovatel v průběhu řízení nijak nekonkretizoval kdo za spol. UVRUD vystupoval, s kterou konkrétní osobou se dohodl na provedení subdodavatelských prací a uzavřel rámcovou smlouvu o dílo, které osoby práce skutečně prováděly, kdo mu práce předával a které konkrétní osobě, tyto ne zcela zanedbatelné částky, v hotovosti proplácel. Dle sdělení stěžovatele (ze dne 22. 3. 2006) si jména osob nepamatuje a další doklady (rámcovou smlouvu na stavební práce, kopie živnostenských listů apod.) nemá k dispozici z důvodu jejich ztráty vyloupením vozidla stěžovatele. Ostatně stěžovatel ani v tomto případě nepředložil protokol či zprávu od Policie ČR o skutečnosti, že mu bylo vozidlo s příslušnými doklady vykradeno. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když sám zjišťoval faktickou stránku uskuteční výdajů.

Ani šetření v rámci dožádání však ke zjištění skutkového stavu tvrzeného stěžovatelem nepřispělo. Jak vyplývá ze spisu, jediný jednatel spol. UVRUD p. Viktor Udut byl dne 2. 8. 2002 z obchodního rejstříku vymazán (dne 3. 2. 2004 byla společnost zrušena likvidací), přičemž dle sdělení Cizinecké policie měl V. Udut povolen pobyt na území ČR pouze do 9. 12. 2000. Společnost UVRUD byla dle sdělení místně příslušného správce daně nekontaktní, v letech 2000 – 2004 nepodávala společnost žádná daňová přiznání, v roce 2002 již byl z obchodního rejstříku vymazán i předmět činnosti a dle sdělení likvidátora předmětné spol. Ing. Kluse neměla UVRUD žádné doklady ani evidenci k ověření požadovaných údajů.

V hodnocení skutkového stavu tak, jak jej provedly správní orgány i krajský soud, lze přisvědčit i v případě osoby N. A., který měl být, dle tvrzení stěžovatele, pověřen zastupováním spol. UVRUD. Stěžovatel v odvolacím řízení předložil k provedení důkazu ověřené fotokopie prohlášení N. A. ze dne 16. 6. 2006, v nichž jmenovaný prohlašuje, že zprostředkovával provádění prací spol. UVRUD a přebíral veškeré platby za provedené práce. Z materie důkazů obsažených ve spisu však vyplývá, že ač měl N. A. vystupovat jako oprávněný zástupce UVRUD, nikdy jím dle výpisu z obchodního rejstříku či zjištění správních orgánů, z důvodu neexistence např. zápisu z valné hromady o jeho ustanovení zástupcem společnosti, nebyl. Rovněž nelze jako nikoli nepodstatnou skutečnost pominout

i to, že podpisy na stvrzenkách o přijetí veškerých částek za práci, které měl podepisovat právě A. se již na první pohled značně liší od podpisu na jeho prohlášeních ze dne 16. 6. 2006. Svědecká výpověď provedena být nemohla, neboť jmenovaný si zásilky s opakovanými předvoláními nevyzvednul.

Krajský soud na žádost stěžovatele provedl při jednání důkaz prohlášením (datem neoznačené), ve kterém V. Udut prohlašuje, že společnost práce provedla a práce byly řádně vyfakturovány. Také v tomto případě se zdejší soud plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, který sice nezpochybnil pravost podpisu (shoduje se s jeho dřívějšími), samotné prohlášení však nelze osvědčit jako důkaz prokazující stěžovatelovo tvrzení, že se jedná o osobu s níž jednal a která byla oprávněna za UVRUD vystupovat. I z uvedené písemnosti lze seznat, že se podpis značně odlišuje od podpisů na fakturách a stvrzenkách o přijetí plateb v hotovosti. Uvedené prohlášení lze hodnotit jako pouhé potvrzení toho, co Udut sdělil, nejedná se však o důkaz, kterým by byly odstraněny vytýkané pochybnosti.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem soudu I. stupně konstatuje, že výše uvedené důkazní prostředky předložené stěžovatelem nemohly v důkazním řízení obstát. Jakkoli ze spisu vyplývá, že faktury i stvrzenky o přijetí peněz v hotovosti podepsala jedna a táž osoba, stěžovatel neuvedl a neprokázal, kdo je touto osobou. K objasnění věci nepřispívá ani skutečnost vyplývající z protokolu o jednání před soudem, totiž že stěžovatel vlastně nemá povědomost o tom, komu peníze předával a zda se jednalo o zástupce spol. UVRUD popř. osobu či osoby zcela odlišné. Nutno dodat, že nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že v průběhu řízení stěžovatel měnil okolnosti obchodního případu, když správním orgánům i krajskému soudu předkládal „hodnověrná“ prohlášení dvou odlišných osob, ve kterém každá z nich potvrzuje, že právě ona jménem firmy UVRUD provedené práce řádně vyfakturovala a ze kterých mělo vyplynout, že podpisy na fakturách a stvrzenkách jsou „právě a jen“ její. Tyto rozpory naopak odůvodňují závěr, že v daném případě absentují relevantní důkazní prostředky prokazující stěžovatelovo tvrzení ohledně oprávněnosti uplatněných výdajů, když i po provedeném dokazování zůstává příjemce částek anonymní a pochybnosti ohledně průkaznosti, správnosti a úplnosti dokladů nebyly rovněž odstraněny.

Rozpornost stěžovatelem předložených důkazních prostředků ohledně faktické stránky sporných výdajů lze dovozovat i z dalších neurčitých tvrzení stěžovatele. Přesto, že stěžovatel navrhoval např. důkaz znaleckým posudkem o rozsahu provedených, fakturovaných a zaplacených prací, důkaz ohledně tvrzených skutečností nepředložil. Nadto lze jen stěží dovozovat, zda by případný znalecký posudek prokazoval konkrétní spolupráci stěžovatele se spol. UVRUD a fakturovanými částkami. Ačkoli byly provedeny výslechy ostatních subdodavatelů na stavbě, z jejich výpovědí pouze vyplývá, že práce prováděli rusky hovořící lidé. Žádný ze svědků nepotvrdil, že se jednalo o zaměstnance UVRUD a rovněž ze svědeckých výpovědí nevyplývá spolupráce stěžovatele s touto firmou. Pouze jeden ze svědků potvrdil předávání peněz rusky hovořícím osobám, jejichž totožnost však není zřejmá. Jak správně uvedl krajský soud, a s tímto názorem se zdejší soud ztotožňuje, není pochyb o tom, že práce byly provedeny, avšak stěžovatel neprokázal, komu byly částky proplaceny popř. zda osoba, které částky byly proplaceny, je přijímala pro stěžovatelem deklarovaného subdodavatele.

Stěžovatel tak setrval pouze v rovině tvrzení. Na tomto místě nelze přisvědčit stěžovateli, že správní orgány neúměrně rozšířily důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě dní a poplatků, a pokud krajský soud zaujal stanovisko, že potvrzení jednatele je pravé, ale není dostatečné k tomu, aby bylo prokázáno zaplacení, nutno vznést otázku, jak jinak by mělo být doloženo zaplacení provedených prací.

Jak je shora uvedeno a jak také Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, je prokazování uskutečnění výdaje prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení; v opačném případě jde stav důkazní nouze k jeho tíži.

Důkazní břemeno daňový subjekt tíží od okamžiku, vyjádří-li správce daně srozumitelně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu; ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění plnění, ale i to, zda toto plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno na dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného skutkového i právního stavu předkládá, a předně pak, zda a komu byl výdaj (platba za provedení práce) vyplacen.

Hodlal-li tedy stěžovatel uplatnit daňový výdaj, nesl i odpovědnost za obsah daňových dokladů, zahrnutých do svého účetnictví, z něhož výše výdajů plyne. Stěžovateli se však v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že na fakturách uvedená osoba spol. UVRUD pro něj uskutečnila fakturované práce a rovněž tak neprokázal, a to ani jinými důkazními prostředky, že by tvrzený výdaj uskutečnil ve prospěch někoho jiného (jiné konkrétní osoby).

Při hodnocení výše nastíněné důkazní situace je třeba mít na paměti, že zpravidla účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž nebylo prokázáno, že byly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, přístupno na www.nssoud.cz).

Nad rámec uvedeného lze konstatovat, že v dané věci není sporným to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda k jejich provedení stěžovatel vynaložil výdaj, který daňově uplatnil na základě faktur, kterými prokazoval jejich uskutečnění. Je proto zcela bez významu, namítal-li stěžovatel, že doklady byly vystaveny existující firmou, že práce nebyl schopen provést sám, jednalo se o ceny obvyklé apod. Jak je výše

uvedeno, daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovateli se však v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že společnost UVRUD pro něj uskutečnila fakturované práce a rovněž tak neprokázal, a to ani jinými důkazními prostředky, ve prospěch koho jiného výdaje uskutečnil. Bez významu jsou v této souvislosti námitky stěžovatele, že není možné odpovídat za případnou důvěryhodnost obchodního partnera. I zde lze přisvědčit zhodnocení, jež učinil krajský soud a které poukazuje na nezbytnost jisté dávky obezřetnosti podnikatele, s kým realizuje svůj podnikatelský záměr. Ostatně i sám stěžovatel připouští, že v daném případě byla pověst tohoto subdodavatele poněkud problematická.

Lze tedy uzavřít, že z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jeho tvrzením. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení přesahující běžnou správní činnost, nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. dubna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu