

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: **S.O.S. DIFAK s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Bořivojova 878/35, zast. Mgr. Janou Macháčkovou, advokátkou v Táboře, 9. května 571, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 11. 2009, č. j. 10 Ca 94/2009 – 89,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 6. 2009, č. j. 949/09-1200, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 9. 10. 2008 č. j. 118028/08/110913/3955 a č. j. 118029/08/110913/3955, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2004 do 30. 4. 2005 ve výši 760 760,- Kč a za období od 1. 5. 2005 do 30. 4. 2006 ve výši 372 480,- Kč. Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích byla žaloba zamítnuta; proti tomuto rozsudku nyní podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), neboť má v předmětném případě za to, že Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen krajský

soud) nesprávně posoudil právní otázku a skutkový stav věci, na základě kterého bylo rozhodováno, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a současně z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti namítá, že skutkový stav nebyl řádně objasněn, když krajský soud vzal za prokázané, aniž by uváděl z čeho, že práce vyfakturované stěžovateli a stěžovatelem placené, nebyly provedeny na nemovitostech nacházejících se ve vlastnictví stěžovatele. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že hradil práce a materiál na stavbách, které nebyly jeho obchodním majetkem a nejedná se tudíž o daňově uznatelné náklady dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Dle stěžovatele je nesprávný názor krajského soudu, že bylo prokázáno, že současně probíhala stavba rodinného domu Ing. H. v Č. a rovněž tak na jiných stavbách v Roudné a Sezimově Ústí a současně, že není žádných pochyb o dodávkách stavebních prací do uvedených lokalit, o čemž jsou ve spise založeny zcela jednoznačné podklady. V kontextu se zjištěním žalovaného, že společník H. staví rodinný dům, měl být žalovaným skutkový stav zjištěn úplně tak, že by bylo zjišťováno, v jakém stupni rozestavěnosti se stavba nachází v předmětné době, za kterou bylo doměřováno. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu, že tak, jak byl zjištěn skutkový stav, je správný a úplný, když ze samotných tzv. jednoznačných důkazů žalovaného v podobě dodacích listů vyplývá několik pochybností. Považuje-li soud např. za jednoznačný důkaz toho, že společnost T-servis Chotoviny s. r. o. poskytovala práce a materiál také na stavby, které nejsou v obchodním majetku stěžovatele a tento je přesto hradil, předmětný dodací list, na němž je vypsaná adresa dodávky Sezimovo Ústí II, pak není zřejmé, z jakého údaje takovou skutečnost dovozuje. Pokud se o jednoznačný důkaz jedná, pak bylo soudu minimálně známo o jaké stavby se jedná, kdo je jejich vlastníkem a pak nestačí pouhý dodací list, na němž není podpis stěžovatele a není ani známo o jakou stavbu šlo a kdo je jejím vlastníkem. Soud se spokojil s dodacím listem bez adresy, jména přebírajících a dalších údajů nezbytných pro identifikaci zakázky. Ze zjištění, k němuž žalovaný dospěl, tedy že k zakázce jsou přiřazeny dodací listy subdodavatelů, kteří plnili na stavby, jež nejsou ve vlastnictví stěžovatele a neslouží k provozování jeho ekonomické činnosti, nelze učinit závěr, že stěžovatel hradil faktury zahrnující plnění i na jiných stavbách než na jeho nemovitostech. Např. v případě dodacích listů firmy Hochtief, které nejsou podepsány, jsou na nich různé adresy a především velká část dokladů je z období prosinec 2004, ovšem předmětem dodávky je letní směs. Takové dodací listy nelze považovat za důkaz toho, že byl beton dodáván na stavbu rodinného domu společníka H. Také v případě dodávky oken od firmy Š. je zcela zřejmý rozpor, kdy dle soudu i žalovaného lze usoudit, že společnost T-Servis za dodávku a montáž oken fakturovala stěžovateli částku 199.000,- Kč avšak sama nakoupila pouze materiál za 460.000,- Kč, z čehož vyplývá, že spol. T-Servis přiřadila k zakázkám stěžovatele cizí náklady. Z uvedeného je zřejmé, že není vůbec vyloučeno (žalovaný v tomto směru nevedl žádné dokazování), že docházelo k reciprocitám a zápočtům mezi společností T-Servis a jejími subdodavateli a tyto zápočty nejsou z nějakého důvodu řádně vedené v jejich účetnictví.

Stran znaleckého posudku stěžovatel opakovaně uvádí, že jeho cílem bylo prokázat, že fakturace společnosti T-servis Chotoviny nepřesahuje rozsah prací reálně provedených na nemovitostech stěžovatele, protože teprve pak by bylo možno uvažovat o tom, jaké

další položky jsou do fakturace promítnuty a kam bylo v reálu plněno. Také s konstatováním soudu, že důkazy předloženými žalovaným bylo prokázáno, že objednávky dodávek na jiných nemovitostech byly uskutečněny spol. T-servis Chotoviny a fakturovány stěžovateli, stěžovatel nesouhlasí, neboť dle jeho názoru takové důkazy předloženy nebyly a tato tvrzení jsou pouhými domněnkami. V daném případě se jedná o doklady společnost T-Servis, které tato společnost svévolně zaevidovala a k zakázce jednoho klienta přiřadila jakékoliv doklady subdodávek. Stěžovatel poukazuje na judikát Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, který řeší otázku reálně provedených a fakturovaných prací pro jeden daňový subjekt v souvislosti s absencí nákladových položek vztahujících se k charakteru prací, jež měly být prováděny v účetnictví druhého subjektu.

Dospěl-li žalovaný a soud k závěru, že stavební zakázky neodpovídají rozsahu, charakteru, místu a časovému období a zjistil-li tak v dokladech u dodavatelské společnosti nesrovnalosti, pak je to dle názoru stěžovatele důkaz toho, že dodavatelská společnost zakázky řádně nevede, nikoli toho, že stěžovatel zahrnul do nákladů položky, které sem nepatří. Uzavírá-li soud, že bylo jednoznačně prokázáno, že stěžovatel hradil faktury zahrnující plnění na jiných stavbách, než na nemovitostech stěžovatele, pak by mělo být žalovaným také řádně objasněno, na jakých nemovitostech bylo plněno a nestačí jen uvést, že bylo plněno v Táboře či Sezimově Ústí.

Stěžovatel závěrem konstatuje, že u společnosti T- Servis Chotoviny s.r.o. objednal stavební práce na třech svých objektech, objednané práce byly společností fyzicky provedeny, následně fakturovány v cenách odpovídajících charakteru práce a stěžovatelem zaplaceny. Stěžovatel předložil k prokázání uplatněných nákladů celou řadu důkazních prostředků a má za to, že výzvu správce daně ze dne 4. 4. 2008 splnil. Na druhou stranu žádné ze stěžovatelova tvrzení či žádný z důkazních prostředků nebyl v rámci důkazního řízení správcem daně vyvrácen důkazem, který by prokazoval, že tvrzení stěžovatele jsou s ním v rozporu a prokázal tak existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelem.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 17. 3. 2010 uvádí, že to byl naopak stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že předmětné práce fakturované společností T-Servis Chotoviny s. r. o. poskytla tato společnost stěžovateli ve fakturovaném rozsahu a že tyto náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.. Bylo tedy zapotřebí předložit takové důkazy, že stavební práce uhrazené na základě faktur této společnosti jsou skutečně pracemi na majetku ve vlastnictví stěžovatele a nikoli na majetku jiném. Ze spisu dle žalovaného je zřejmé, že pochybnosti správce daně vznikly na základě nesrovnalostí vyplývajících z účetnictví stěžovatele, nikoli shora jmenované společnosti a správce daně provedl důkazy, kterými prokázal, že společnost T-Servis Chotoviny s. r. o. prováděla a zajišťovala zcela jiné práce, např. právě na soukromých objektech Ing. H. a tyto práce pak fakturovala stěžovateli. Žalovaný konstatuje, že byl shromážděn správcem daně dostatek důkazů, které svědčí o tom, že stěžovatel neprokázal, že veškeré jím uskutečněné úhrady na fakturách společnosti T-Servis Chotoviny s. r. o. byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti.

Předmětem řízení před správními orgány bylo prokázání toho, zda stěžovatel oprávněně zahrnul do nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů), za zdaňovací období od 1. 5. 2004 do 30. 4. 2005 částku ve výši 2,925.899,- Kč a za období od 1. 5. 2005 do 30. 4. 2006 částku ve výši 1,551.808,- Kč. Jednalo se o náklady vynaložené na úhradu faktur vystavených společností T-Servis Chotoviny spol. s r. o. (dále jen T-Servis Chotoviny) v souvislosti s opravami nemovitostí v Želči u Tábora, Slapech u Tábora a v Komárově, které jsou sídlem a provozovnami stěžovatele. Vzhledem k tomu, že kromě faktur a jejich příloh (soupisy provedených prací) nebyly ke stavebním pracím, fakturovaným společností T-Servis Chotoviny předloženy žádné jiné písemnosti (dle sdělení jednatele stěžovatele p. Šmída byly práce dohodnuty přímo na místě, opravy ústně, ceny a termíny provedení prací byly dohodnuty také po částech a v průběhu provádění oprav), zaměřil se správce daně na ověření skutečností u dodavatele, tedy u společnosti T-Servis Chotoviny. Správce daně zjišťoval, zda práce pro stěžovatele byly skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu, v příslušných časových obdobích a na objektech vymezených na fakturách a soupisech provedených prací. Výsledkem bylo opakované zjištění, že práce uvedené fakturách se liší od soupisu prací uvedených na přílohách, soupisy prací na přílohách faktur evidovaných stěžovatelem se liší od soupisu prací na přílohách k fakturám evidovaných v účetnictví spol. T-Servis Chotoviny. Správce daně rovněž provedl šetření u subjektů (subdodavatelů), které se na uskutečnění stavebních prací pro stěžovatele podílely a spol. T-Servis Chotoviny fakturovaly, přičemž výsledkem bylo zjištění, že společností T-Servis Chotoviny byly prováděny stavební práce jiného charakteru, na jiných místech a v jiném rozsahu, než je uvedeno na fakturách. Na základě zjištěných skutečností, vyzval správce daně stěžovatele dne 4. 4. 2008 k prokázání skutečnosti, že předmětné práce fakturované společností T-Servis Chotoviny byly poskytnuty ve fakturovaném rozsahu a sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel předložil za tímto účelem znalecké posudky týkající se nemovitostí v Želči u Tábora, ve Slapech u Tábora a v Komárově. Správce daně tyto znalecké posudky neosvědčil jako důkazy prokazující, že předmětné práce byly provedeny společností T-Servis Chotoviny v deklarovaném rozsahu a místě. Rovněž tak neshledal jako opodstatněný návrh stěžovatele na provedení výpovědi znalce. V návaznosti na výše uvedená zjištění provedl správce daně výslech svědka J. Z., který v dotčených zdaňovacích obdobích působil jako ředitel T-Servis Chotoviny. Jeho výpověď neosvědčil správce daně jako důkaz prokazující stěžovatelovo tvrzení, neboť svědek na většinu otázek odpověděl, že si nepamatuje jaké konkrétní práce byly provedeny ani kde byly provedeny. Rozpory mezi charakterem stavebních prací a materiálů, které spol. T-Servis Chotoviny pořizovala pro stavební zakázky prováděné pro stěžovatele a charakterem deklarovaných prací na jednotlivých fakturách nebyl jmenovaný svědek schopen vysvětlit. Dále byly provedeny výslechy svědků S. Š. a V. K. - subdodavatelů, kteří zajišťovali dodávku a montáž oken a dopravu stavebního materiálu. V případě těchto výpovědí bylo zjištěno, že místo vykládky stavebního materiálu a místo provedené montáže oken se neshoduje s místy, kde se nacházejí nemovitosti, které stěžovatel používá pro své podnikání (ekonomickou činnost) a

která byla uváděna na fakturách jako místa provádění deklarovaných prací. V podrobné zprávě o kontrole popsal správce daně veškerá zjištění, vždy ve vazbě na konkrétní fakturu a uzavřel, že daňový subjekt důkazní břemeno ohledně vynaložených nákladů neunesl, neboť neprokázal, že veškeré částky hrazené dle faktur společnosti T-Servis Chotoviny byly vynaloženy na opravy předmětných objektů soužících pro podnikání.

Krajský soud v Českých Budějovicích postupu správních orgánů přisvědčil a žalobu zamítl s tím, že stěžovatel neprokázal, že jemu fakturované a jím hrazené práce společností T-Servis Chotoviny byly provedeny výlučně na objektech stěžovatele. Náklady vynaložené na stavby, které jsou mimo obchodní majetek stěžovatele, pak dle krajského soudu, nepředstavovaly náklady stěžovatele uskutečněné k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; 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.

V prvním ze stížních bodů stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že skutkový stav nebyl řádně objasněn, když samotná výzva, která na počátku určila směr dokazování, byla postupně v odůvodněních modifikována a teprve v odůvodnění rozsudku bylo konkrétně vyřčeno podezření, společnost T-Servis Chotoviny prováděla práce pro jiné subjekty (např. dodávky stavebních prací a materiálu pro ing. H. - společníka stěžovatele na stavbu rodinného domu v Č.), a to z prostředků stěžovatele. Dle stěžovatele považuje-li soud za prokázané, že společnost T-servis Chotoviny s. r. o. poskytovala práce a materiál také na stavby, které nejsou v obchodním majetku stěžovatele a tento je přesto hradil, pak není zřejmé, z jakého údaje takovou skutečnost dovozuje.

Této námitce Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. V daném případě bylo předmětem dokazování, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové náklady vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou náklady daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem (výnosem) daňového subjektu (podmínka ad 2), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu.

V případě stěžovatele byly správcem daně zpochybněny hned dvě výše uvedené podmínky (ad 2 a ad 4). V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení zjištěných nedostatků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že náklady v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem. Jak již zdejší soud mnohokráte judikoval, prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, 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.

Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele krajským soudem posouzena vadně, je pak otázka přechodu důkazního břemene. V této souvislosti lze poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, v němž soud mimo jiné konstatoval, že „*(ú)prava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona..... (d)ůkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí..... (d)ůkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*“

Prokáže-li ale správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenese se důkazní břemeno zpět na subjekt, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tak tomu také v daném případě bylo.

Ze spisu se podává, že stěžovatel předložil k výše uvedeným uplatňovaným nákladům jako důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení pouze faktury a přílohy k nim. Správce daně se tedy zcela logicky zaměřil na ověřování oprávněnosti zahrnutí předmětných částek do daňových nákladů. Správce daně provedl šetření u druhého účastníka závazkového vztahu - dodavatele T-Servis Chotoviny právě za účelem ověření jaké náklady byly vynaloženy na fakturované stavební práce a jaký konkrétní materiál a služby byly při realizaci použity. Předmětem šetření bylo tedy zjistit, zda práce pro stěžovatele, byly skutečně provedeny v rozsahu, v časových obdobích a na objektech vymezených na fakturách a soupisech provedených prací. Jelikož se na některých přílohách k fakturám lišily soupisy prací, prověřoval správce daně i další souvislosti, neboť k fakturám vyhotoveným spol. T-Servis Chotoviny se vázaly i objednávky a fakturace

subdodavatelů, které byly zahrnuty do faktur spol. T-Servis Chotoviny a vyúčtovány právě stěžovateli. Jak vyplývá ze správního spisu, byl stěžovatel se všemi důkazními prostředky, tj. protokoly o ústních jednáních, místních šetřeních, jednotlivými doklady vztahujícími se k pořízení stavebního materiálu a služeb a smlouvami seznámen, a to jednak dne 22. 5. 2008 při nahlížení do spisu a dále dne 23. 5. 2008, kdy byly zástupci stěžovatele předány veškeré fotokopie získaných písemností. Skutečnosti nasvědčující tomu, že dodávky materiálu a prací byly realizovány jinak, zejména pak na jiná místa (např. stavba rodinného domu v Č.), než tvrdil stěžovatel, jsou podrobně popsány i v samotné zprávě o daňové kontrole, zejména v části týkající se hodnocení provedených svědeckých výpovědí ze dne 17. 6. a 18. 6. 2008 se svědkem J. Z. (ředitel T-Servis Chotoviny), V. K. a S. Š. (subdodavateli). Tak například v případě hodnocení svědecké výpovědi J. Z., který zajišťoval a organizoval veškeré stavební práce pro stěžovatele, jednal se subdodavateli, zajišťoval nákup a dopravu stavebního materiálu na zakázky, správce daně na str. 29 zprávy o kontrole uvádí, že:...„ *svědek nebyl schopen vyjádřit se k místu provádění stavebních prací, které správce daně zjistil z prvotních dokladů, kterým je Tábor a Č. popř. Roudná. Přitom Tábor a Č. jsou jako místa vykládky označovány na dokladech vztahujících se k fakturované přepravě v průběhu let 2004-2006 pravidelně a nejedná se o ojedinělý případ. Místo vykládky materiálu potvrdil i svědek K., který označil J. Z. jako jednu z osob, která dopravu na stavbu domu v Č. objednávala...*".

Skutečnost, že stěžovatel neprokázal oprávněnost zahrnutí předmětných částek do daňově účinných nákladů, je zřejmá z konkrétních zjištění správce daně uvedených ve zprávě o kontrole, podrobně rozvedených ve vztahu k jednotlivým fakturám za dotčená období, a to na stranách 31 až 68 zprávy o kontrole, z nichž naopak vyplývá, že stěžovatel zahrnoval do daňových nákladů i náklady na zmiňovanou stavbu rodinného domu v Č. Zjištění uvedená k jednotlivým fakturám jsou detailně popsána, přičemž nelze než pro stručnost uvést, že správce daně transparentním způsobem vyvrátil stěžovatelovo tvrzení ve vztahu k jednotlivým fakturám za materiál, přičemž ze zjištěných skutečností vyplývá, že byly skutečně dodány jinam, než na objekty určené k podnikání, a to např. na stěžovatelem uváděnou stavbu RD H. v Č. V tomto případě jde konkrétně o faktury č. 224226, 225053, č. 225054, č. 52055, č. 225050, č. 224196, č. 225127, č. 225196, č. 225254, č. 225123, 225172, č. 225512, jednalo se např. o zjištění, že tepelná izolace do střech od a. s. Pama, byla využita na stavbě v Č., materiál spotřebovaný při klempířských a pokrývačských pracích fakturovaných stěžovateli (střešní krytina ISOLA šindel SKRA rustikální, měděné střešní tašky TONDACH vč. ostatních komponentů) se nenachází na nemovitostech evidovaných v obchodním majetku stěžovatele. Rovněž tak další materiál jako např. hydromasážní box, obklady v barvě cihlové, dlažba oranžová, střešní okna apod. se na nemovitostech stěžovatele nenacházel, beton objednaný u spol. Hochtief a zaplacený stěžovatelem byl dodáván do Č., stejně tak thermodesky atd. Stěžovateli tedy již v době provádění daňové kontroly byly známy pochybnosti stran deklarovaných prací resp. byly zjištěny skutečnosti, že uplatňované náklady nesouvisejí s podnikatelskou činností stěžovatele, neboť jsou dodávány mj. i na stavbu RD H. a vyvracejí tak stěžovatelovo tvrzení stran prokázání daňově účinných nákladů.

Podrobné hodnocení skutkového a právního stavu, lze nalézt i v rozhodnutí žalovaného, když oprávněně dospěl k názoru, že stěžovatel neprokázal, že práce vyfakturované společností T-Servis Chotoviny, poskytla tato společnost ve fakturovaném

rozsahu a dále že tyto náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, neboť faktury a přílohy k nim, které stěžovatel v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatel prací figurovala společnost T-Servis Chotoviny, jako důkaz o uskutečnění výdaje neobstály. Pokud tyto údaje vyvolaly u správce daně, a následně i u žalovaného, pochybnosti o správnosti účastníkem vykázaných výdajů, bylo na stěžovateli, aby svá tvrzení o oprávněnosti zahrnutí předmětných částek do daňových výdajů prokázal dalšími důkazními prostředky. Jak vyplývá ze zprávy o kontrole i z rozhodnutí žalovaného, provedl správce daně důkazy resp. zjistil skutečnosti, kterými věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost nákladů vykázaných v účetnictví stěžovatele vyvrátil. Ve shora cit. výzvě bylo uvedeno, v čem spočívají pochybnosti správce daně a stěžovateli bylo touto výzvou uloženo, aby prokázal náklady uskutečněné v konkrétní době a ve fakturovaném rozsahu. Jestliže se jednalo o faktury společnosti T-Servis Chotoviny, což je ve výzvě několikrát zopakováno, pak bylo na stěžovateli, aby předložil takové důkazní prostředky, které by osvědčily, že práce uhrazené na základě faktur jsou skutečně pracemi na majetku ve vlastnictví stěžovatele. Proto oprávněně krajský soud dovodil, že nebylo porušeno ustanovení o dokazování, zejména § 31odst. 5 a 8 zákona o správě daní a poplatků. Důkazními prostředky obsaženými ve správním spise a podrobně zhodnocené ve zprávě o kontrole a v rozhodnutí žalovaného bylo vyvráceno tvrzení stěžovatele. Např. ze svědecké výpovědi V. K. vyplývá, že na stavbu rodinného domu v Č. byla dopravována nádrž, cihly překlady a další stavební materiál, svědek S. Š. vypověděl, že vyhotovoval zakázku spočívající v dodání a osazení oken mj. také na stavbu RD v Č. Vedle těchto svědeckých výpovědí jsou ve správním spise obsaženy již výše uvedené daňové doklady subdodavatelů, ze kterých vyplývá, že dodávky materiálu a prací byly zahrnuty jako subdodávky pro společnost T-Servis Chotoviny, která je fakturovala stěžovateli. Stěžovatel byl také v průběhu řízení uvědomován o termínech jednání se svědky, zúčastňoval se jich a opakovaně se seznamoval s celým obsahem spisu. Rovněž tak správce daně seznámil stěžovatele se všemi získanými důkazními prostředky, jakož i s hodnocením důkazních prostředků, které stěžovatel nabídl.

V daném případě, z důvodů výše uvedených, správce daně prokázal existenci skutečností ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto lze dovozovat, že to byl naopak stěžovatel, který důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 citovaného zákona neunesl. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správních orgánů obou stupňů, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci fakturovaných dodávek stavebních prací resp. materiálu společností T-Servis Chotoviny. Správce daně v tomto případě unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a vyvrátil tvrzení stěžovatele o skutečnostech uvedených v jeho účetnictví, bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence důkazů o těchto tvrzeních šla k jeho tíži. Stěžovatel zcela jistě není povinen prokazovat skutečnosti, jejichž prokázání svědčí zcela jinému subjektu a správce daně nemůže dovozovat neunesení důkazního břemene daňovým subjektem v případě, pokud takové skutečnosti daňový subjekt neprokáže (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2004, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, též rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, vše přístupno na www.nssoud.cz). K tomu však v daném případě stěžovatel nebyl vyzván; prokázání jiných skutečností než těch, které stěžovatel sám tvrdil, správce daně ani nepožadoval. Skutečnosti, které zjistil v rámci řízení správce daně sám u jiných osob

(subdodavatelů, dodavatele) byly takového charakteru, že odůvodněně zakládaly pochybnosti o tvrzeních, která uváděl stěžovatel, bylo tedy na něm, tyto pochybnosti odstranit a svá tvrzení hodnověrně prokázat, byla-li tato zásadně jinými osobami zpochybněna. Jakkoli se stěžovateli může jevit, že v daném případě nabídl dostatek důkazních prostředků a naopak ze strany správce daně nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, nelze s tímto názorem souhlasit. Závěru o řádně zjištěném skutkovém stavu svědčí zejména rozsáhlé dokazování, které správce daně provedl nejen zjišťováním relevantních skutečností u dodavatele deklarovaných prací, porovnáním dokladů a výslechem svědka p. Z. – ředitele spol. T-Servis Chotoviny, nýbrž i u subdodavatelů, a to prověřením dokladů i výslechem svědků (K., Š.). Ve zprávě o kontrole se správce daně v rámci každé sporné faktury vypořádal se zjištěnými skutečnostmi, když vyvracel tvrzení stěžovatele stran okolností deklarovaných prací v návaznosti na provedené subdodávky. Uvedený závěr má oporu ve spisovém materiálu, vyplývá zejména z obsáhlého správního spisu, jehož součástí jsou jednotlivé doklady o dodávkách materiálu, dále doklady souvisejících s dopravou materiálu na staveniště rodinného domu, případně na stavby v Roudné a Sezimově Ústí, naopak faktury dodavatele a k nim připojené doklady vykazují rozpory, které nedovedl vysvětlit nejen svědek p. Z., nýbrž ani sám stěžovatel. Jak již zdejší soud výše uvedl, důkazní břemeno leželo na stěžovateli, nikoli na správci daně, který vyvrátil stěžovatelovo tvrzení o daňové účinnosti vynaložených nákladů. Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, náklady se odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, příst. na www.nssoud.cz), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit. Stěžovatel byl povinen prokázat skutečné vynaložení deklarovaných výdajů, tzn. jejich uskutečnění, jakož i splnění zákonem stanoveného „poslání“. Nenabídnul-li však stěžovatel v důkazním řízení relevantní důkazní prostředky, nemůže jeho tvrzení o oprávněnosti vynaložených nákladů obstát.

Na výše uvedeném nemění nic odmítnutí provedení důkazu výslechem svědka - soudního znalce Ing. R. S. s tím, že tento znalec z technického stavu nemovitostí zjištěného k 30. 5. 2008 odvozoval existenci stavebních prací provedených v letech 2003-2006, a nemůže prokázat že tyto práce provedla právě společnost T-Servis Chotoviny.

V daném případě nutno zdůraznit, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu uvede. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Pokud se však žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí zabýval všemi v řízení provedenými důkazy, vyhodnotil jejich dopad do výsledku řízení, uvedl, proč navržený důkaz výslechem svědka Ing. S. nepovažuje za rozhodný, či potřebný a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnil, je takový postup v souladu s touto zásadou.

Výše uvedené je potřeba vztáhnout i na neprovedení stěžovatelem navrhovaných výslechů svědků Ing. Recmana a L. Mareše. Jak vyplývá ze zprávy o kontrole a rozhodnutí

žalovaného, jmenovaní se stali jednateli T-Servis Chotoviny až v době po skončení prověřovaných zdaňovacích období a nemohli mít povědomost o způsobu vyřizování zakázek, a to tím spíše, když z výpovědi jednatele T-Servis Chotoviny p. Z. vyplývalo, že veškeré zakázky vyřizoval pouze on. Nelze správci daně vytýkat ani odmítnutí forenzního auditu u T-Servis Chotoviny, neboť ani provedení tohoto důkazu, nedisponuje způsobilostí osvědčit stěžovatelovo tvrzení, že deklarované náklady souvisely s opravou budov v Želči, Slapech a Komárově, když zjištěné skutečnosti vypovídají o opaku.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu jakož i žalovaným, konstatuje, že ani stěžovatelem předložené znalecké posudky neprokazují uskutečnění konkrétních výdajů a tedy ani to, že popisované stavební práce v deklarovaném rozsahu a období provedla pro stěžovatele právě společnost T-Servis Chotoviny. Je nepochybné, že znalecké posudky nejsou důkazy samy o sobě, ale mohou se stát důkazem až na základě úvahy správce daně, zda znalecký posudek jako důkaz osvědčí (srov. § 31 odst. 4 věta druhá a třetí zákona o správě daní a poplatků). Zde je třeba poznamenat, že v dané věci není sporným to, zda fakturované práce na nemovitostech sloužících k podnikání byly provedeny či ne, ale to, zda k jejich provedení stěžovatel vynaložil výdaj, který daňově uplatnil na základě faktur a jimiž prokazoval jejich uskutečnění. Je proto zcela bez významu, předložil-li stěžovatel znalecké posudky, které, jak tvrdí, měly prokázat technický stav nemovitostí a bylo lze tak z nich usuzovat na existenci určitých konkrétních stavebních prací. Ostatně i sám stěžovatel uvádí, že těmito znaleckými posudky nelze prokázat, že práce provedla T-Servis Chotoviny. Správní orgány tyto znalecké posudky nepovažovaly pro předmět dokazování za relevantní, neboť jimi nelze prokázat a ověřit, kdo posuzované práce a v jakém rozsahu realizoval. Z tohoto důvodu proto nebyly osvědčeny jako důkazy o tom, že stavební práce byly provedeny ve fakturovaném rozsahu, resp. že částky za ně fakturované lze uznat jako daňový výdaj. Důvody, proč tak správní orgány učinily byly uvedeny v rozhodnutí o odvolání. Touto zcela přezkoumatelnou úvahou se ostatně i krajský soud zabýval. Správní orgány při hodnocení důkazů nepochybily resp. neporušily ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Znalecké posudky předložené stěžovatelem již v rámci daňové kontroly, byly žalovaným a následně krajským soudem vyhodnoceny v mezích volného uvážení, přičemž nebyly z jejich strany překročeny zákonné hranice této volné úvahy při tvorbě skutkového i právního závěru, byla respektována logika uvažování, a to v kontextu s prokazovanými náklady i ostatními důkazy. Pouhý odlišný názor stěžovatele ohledně vyvozování závěrů z těchto znaleckých posudků, je v dané věci irelevantní. Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že v případě znaleckých posudků, je správní orgány hodnotily nejen z hlediska upotřebitelnosti pro prokázání nákladů, nýbrž v důkazním řízení zpochybnily jejich pravdivost. Tento závěr je ve správním spise doložen prvotními doklady o nákupu stavebního materiálu a služeb. Z těchto dokladů vyplývá, že v letech 2003-2006 byly na posuzovaných nemovitostech ve Slapech u Tábora, Želči u Tábora a Komárově provedeny zcela jinými subjekty stavební práce stejného charakteru, jako jsou práce fakturované společností T-Servis Chotoviny, a to např. společností POTASTAV s. r. o, P. M. – FALIKO, J. K., P. P., F. S. atd.

Lze tedy shrnout, že i v případě předložených znaleckých posudků, je správní orgány hodnotily v souladu s požadavky formální logiky a v mezích volného uvážení dle

ust. 2 odst. 3 zákona o správě daní a krajský soud nepochybil, pokud jejich postup aproboval.

Jako nedůvodnou lze odmítnout i polemiku stěžovatele, že správní orgány měly zjišťovat resp. ověřovat další sporné skutečnosti, jako např. nereálnost dodávky letní směsi betonu v prosinci, použití bouracího kladiva na novostavbě, dodávka oken od firmy Š., případné reciprocity a zápočty mezi společností T-Servis Chotoviny a jejími subdodavateli apod. Jak je shora uvedeno, je správce daně povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji a není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat další možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Není tak povinností správce daně např. prokazovat, kde konkrétně byly práce, které stěžovatel deklaroval na svých stavbách, přitom důkazní břemeno stran tohoto tvrzení neunesl, ve skutečnosti provedeny. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci. V tomto případě, pokud stěžovatel uvedl, že náklad byl vynaložen ve prospěch společnosti T-Servis Chotoviny, jež vykonala fakturované práce, byly mu sděleny pochybnosti ohledně této skutečnosti a jemu se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, ani jinak osvědčit jednoznačné vynaložení tohoto výdaje, pak se mu nepodařilo unést důkazní břemeno, které nesl v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (viz výše).

Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že v daném případě šly nesrovnalosti účetnictví T-Servis Chotoviny k tíži stěžovatele. Naopak, pochybnosti vyvstaly prvotně již ze skutečnosti, že stěžovatel kromě faktur a jejich příloh (soupisy provedených prací) ke stavebním pracím fakturovaným uvedenou společností, nedisponoval žádnými jinými důkazními prostředky prokazujícími jeho tvrzení o oprávněnosti jejich zahrnutí do daňových nákladů. Jak je výše uvedeno, dle sdělení jednatele stěžovatele byly práce dohodnuty přímo na místě, opravy ústně, ceny a termíny byly dohodnuty také ústně. Z důvodu absence dalších důkazních prostředků ze strany stěžovatele, který měl vynakládat nemalé částky za opravy objektů aniž by si pro vlastní potřeby např. pro případnou reklamaci, vedl nějaké průběžné záznamy o provedených pracích, dodávkách materiálu apod., byly zjišťovány okolnosti uplatněných nákladů na straně druhé, tj. u dodavatele. Účelem místního šetření u dodavatele tedy bylo ověření tvrzení stěžovatele o tom, že fakturované práce byly provedeny na stavebních objektech stěžovatele, v jakém rozsahu a kým. Nejednalo se o průběžnou daňovou kontrolu u dodavatele, nýbrž o opatření důkazních prostředků pro účely daňové kontroly u stěžovatele a o to, zda vynaložené náklady jsou daňově uznatelné, tj. prokázané a v jaké výši. Správní orgány tímto postupem směřovaly ke splnění povinnosti stanovené v § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a prokazovaly skutečnosti, které vyvrátily správnost stěžovatelem předložených dokladů. Těmito skutečnostmi jsou totiž právě výše popsaná zjištění, která také byla doložena příslušnými listinami obsaženými ve spisu, s nimiž se stěžovatel mohl seznámit (viz. např. protokoly z 22. 5. 2008 a 23. 5. 2008). Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel zcela jistě není povinen prokazovat skutečnosti, jejichž prokázání

svědčí zcela jinému subjektu a správce daně nemůže dovozovat neunesení důkazního břemene v případě, pokud takové skutečnosti daňový subjekt neprokáže; tak tomu však v projednávané věci nebylo.

Pokud jde o další stížní námitku či spíše polemiku stěžovatele stran poukazu krajského soudu na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 20099, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 Nejvyšší správní soud uvádí, že v uvedeném nelze spatřovat nedostatek důvodů rozsudku. Krajský soud, k námitce uvedené v žalobě ohledně nezákonnosti a neústavnosti zahájení daňové kontroly, zcela správně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V citovaném rozsudku a dále v rozsudku dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52 byly shledány podmínky definované judikaturou Ústavního soudu pro to, aby by bylo lze se od stanoviska vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odchýlit. Ve zmíněných rozsudcích se Nejvyšší správní soud přiklonil k odlišnému stanovisku členky senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů. Podle jejího stanoviska nelze směšovat instituty vytýkacího řízení a daňové kontroly. Konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání jsou nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, nikoliv však daňové kontroly, která může mít, stejně jako v případech jiných typů kontroly ve veřejné správě, namátkový charakter. To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně.

V posledně zmiňovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, Nejvyšší správní soud mj. konstatoval: „*V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, www.nssoud.cz).*

Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (...), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn.

I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly."

Na uvedené judikáty navázal Nejvyšší správní soud v řadě svých dalších rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, www.nssoud.cz) a je třeba též připomenout, že závěry uvedené v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č.j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb.NSS, Ústavní soud v podstatě aproboval ve svém usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, jímž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Z těchto závěrů Nejvyšší správní soud vychází i v nyní posuzované věci, má tedy za to, že jsou dány podmínky pro to, aby se ve shodě s výše uvedenými důvody od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odchýlil. K zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly. Tvrzení stěžovatele, že správce daně při zahájení daňové kontroly nestanovil rozsah kontroly a nevymezil ani přezkoumávané skutečnosti, není důvodné. V protokolu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 111241/07/110933/1245, vymezil správce daně rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná o kontrolu u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období mj. od 1. 5. 2004 – 30. 4. 2005 a od 1. 5. 2005 -30. 4. 2006. Stěžovatel jako důvod nezákonnosti rozhodnutí finančních orgánů uvádí tvrzenou nezákonnost daňové kontroly způsobenou tím, že při jejím zahájení nebyly uvedeny pochybnosti o správném stanovení daňové povinnosti a nebyl specifikován její cíl. Tato zcela obecná námitka však, jak již bylo vysvětleno, nemůže uspět. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry krajského soudu, pokud jde o podmínky pro zahájení daňové kontroly, a shledal předmětnou stížní námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud je ve shodě i s postupem krajského soudu, který neprovedl v žalobě navržený důkaz výslechem znalce Ing. S., důkaz znaleckým posudkem Ing. M., forenzním auditem T-Servis Chotoviny a svědeckými výpověďmi Ing. Recmana a p. Mareše. Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav a

porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit mimo jiné argumentem pro nadbytečnost navrhovaného důkazu, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostál a zdůvodnil nadbytečnost provádění navrhovaných důkazů. V případě výslechu znalce Ing. S. soud uvedl, že provedl důkazy znaleckými posudky, avšak jeho výpověď je nadbytečná, neboť z dalších důkazních prostředků je zřejmé, že souběžně se stavebními pracemi na objektech stěžovatele probíhaly práce na stavbách mimo majetek stěžovatele a ani s odstupem doby by tento výslech nebyl způsobilý prokázat skutečnosti ohledně sporných nákladů. Rovněž ze shodných důvodů soud odmítl i provedení důkazu znaleckým posudkem Ing. M. o stavu objektů v době jejich pořízení stěžovatelem. V případě požadovaných svědeckých výpovědí Ing. Recmana a p. Mareše. se krajský soud ztotožnil s jejich nadbytečností obdobně jako správní orgány, neboť jmenovaní působili ve společnosti T-Servis Chotoviny až po uplynutí dotčených zdaňovacích období. Krajský soud uzavřel, že je-li z jiných důkazních prostředků zjištěn skutkový stav, není nutno provádět ani stěžovatelem požadovaný důkaz forenzním auditem.

Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání a neprováděl stěžovatelem navržené důkazy. Předmětem dokazování v řízení před soudem jsou vždy toliko konkrétní individuální skutečnosti, které jsou rozhodující z hlediska předmětu řízení; stěžovatelem navrhované důkazní prostředky však zdejší soud nepovažuje za právně relevantní skutečnosti, o které by bylo nutno spolehlivě zjištěný skutkový stav doplňovat.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak byly je zhodnoceny. Žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatele. Rovněž tak je z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jeho tvrzení. 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), b) a d) 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 nad rámec jeho běžné správní činnosti 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. dubna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu