

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **D. B.,** bytem zastoupený JUDr. Danielem Hornem, advokátem v Plzni, nám. Republiky 29, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 11. 2007, čj. 9652/07-1100-402937, a ze dne 9. 11. 2007, čj. 9660/07-1100-402937, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2009, čj. 57 Ca 4/2008 - 65,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2009, čj. 57 Ca 4/2008 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Plzni vydal 22. 5. 2007 dodatečný platební výměr č. 1070000849, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 733 189 Kč, a dodatečný platební výměr č. 1070000848, kterým vyměřil výše uvedenou daň, avšak za zdaňovací období roku 2000, ve výši 34 240 Kč a snížil daňovou ztrátu o 452 533 Kč.

Proti oběma dodatečným platebním výměrům brojil žalobce odvoláními u Finančního ředitelství v Plzni, které je rozhodnutími ze dne 9. 11. 2007 zamítlo.

Žalobce následně podal proti oběma rozhodnutím žalobu u Krajského soudu v Plzni. Ten rozsudkem ze dne 18. 3. 2009 žalobu zamítl.

Proti výše specifikovanému rozsudku krajského soudu brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, podanou 6. 5. 2009 prostřednictvím Krajského soudu v Plzni.

Stěžovatel namítal, že Krajský soud v Plzni nesprávně posoudil jeho tvrzení a předložené důkazy týkající se správního řízení. Dále zdůraznil, že měl krajský soud při rozhodování o žalobě z úřední povinnosti přihlížet k nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, týkajícímu se zákonnosti zahájení daňové kontroly.

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene. V odůvodnění rozsudku ze dne 18. 3. 2009 totiž soud uvedl, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl, protože neprokázal, že předmětné práce provedla společnost APŠICA, spol. s. r. o., a dále neprokázal, že stěžovatel zaplatil za vykonané stavební práce právě této společnosti. Stěžovatel se dle svého tvrzení dozvěděl až v průběhu daňové kontroly, že účty na fakturách společnosti APŠICA, spol. s. r. o, jsou účty jiných osob než dané společnosti. Stěžovatel také v souvislosti s touto námitkou odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 11, a dále na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, čj. IV. ÚS 29/05, týkající se zásady přiměřenosti.

V doplnění kasační stížnosti, které bylo doručeno Nejvyššímu správnímu soudu 14. 10. 2009, stěžovatel nově namítal uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/2007 a sp. zn. III. ÚS 1463/07. Podle stěžovatele nerespektoval krajský soud shora uvedené nálezy Ústavního soudu, protože z úřední povinnosti nezkoumal, zda správní orgány zahájily řízení pro vyměření či doměření daně v tříleté prekluzivní lhůtě. V nyní projednávaném případě by bylo vhodné nálezy Ústavního soudu zohlednit, protože správce daně zahájil daňovou kontrolu za rok 2000 až 9. 2. 2004, tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která skončila 31. 12. 2003. Stěžovatel proto navrhnul, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému rozhodnutí.

Žalovaný 9. 6. 2009 ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že řízení před krajským soudem je ovládáno zásadou dispoziční; stěžovatel měl proto uvést námitku týkající se nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, související s nezákonným zahájením daňové kontroly, v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě. Pokud tak neučinil, neměl se touto námitkou krajský soud zabývat, jak správně učinil. Žalovaný proto navrhnul, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z předložených spisů vyšly najevo následující skutečnosti:

Správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002 protokolem o ústním jednání ze dne 9. 2. 2004. Správce daně v průběhu daňové kontroly zpochybnil výdaje, které měl stěžovatel zaplatit společnosti APŠICA, spol. s. r. o. (dále jen „APŠICA“), za provedené stavební práce. Správce daně zjistil, že společnost APŠICA nesídlí na místě uvedeném v obchodním rejstříku a písemnosti jsou jí doručovány veřejnou vyhláškou. Stěžovatel také zasílal částky za provedené stavební práce na účet uvedený na fakturách, které údajně vystavovala společnost APŠICA, avšak majitelem účtu byla soukromá osoba, u které správce daně nezjistil žádnou spojitost s touto společností. Osoba, která byla v roce 2002 zapsána v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti APŠICA, se na adrese místa

pobytu nezdržuje, na uvedené adrese je neznámý. Jednatel společnosti APŠICA z roku 2000 uvedl, že společnost neprováděla v předmětném roce žádné práce pro stěžovatele, jednatel nezmocnil další osoby, které by mohly jednat za společnost, faktury předložené stěžovatelem se neshodují s fakturami této společnosti, razítko ani číslo účtu na fakturách předložených stěžovatelem nesouhlasí s těmi, které používala společnost APŠICA v roce 2000.

Stěžovatel dále předložil správci daně smlouvu o dílo, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností APŠICA v roce 1999, jejímž předmětem bylo provádění prací pracovníky společnosti APŠICA na stavbách stěžovatele. Smlouva byla uzavřena pouze na 5 měsíců s možností prodloužení. Stěžovatel namítal, že tuto smlouvu společnost APŠICA nikdy nevypověděla, proto stavební práce prováděli zaměstnanci společnosti APŠICA na jejím základě.

Stěžovatel předložil správci daně neurčité předávací protokoly, ze kterých však nevyplývá, kdo údajné práce za společnost APŠICA předával, kdo za společnost jednal, jsou pouze podepsány, není však možné zjistit, kým.

Správce daně provedl výslech svědků, které navrhnul stěžovatel a kteří měli doložit jeho tvrzení. Svědecké výpovědi však nepotvrdily, že by stavební práce pro stěžovatele prováděla společnost APŠICA. Svědci shodně uvedli, že stavební práce prováděli dělníci, zřejmě ze společnosti APŠICA, neuvedli však, z čeho tuto skutečnost vyvozují, ani neznali osobu, která by práce za společnost řídila.

Správce daně dále zjišťoval, kdo byl majitelem účtu, na který stěžovatel zasílal platby za údajně provedené stavební práce. Jednalo se o soukromou osobu, V. Z., za kterého peníze vybírala další osoba, D. T. Ten jako svědek vypověděl, že neví, kdo peníze na účet zasílal, nejednalo se o částky za jím provedenou práci a vybranou hotovost předával dalším osobám. Také majitel účtu sdělil správci daně, že společnost APŠICA nezná a žádné práce pro ni nevykonával. Svůj účet poskytl dalším osobám, protože dle jejich tvrzení na něj byly zasílány dlužné platby. Ani další provedené důkazy podle správce daně neprokázaly, že stavební práce provedla pro stěžovatele společnost APŠICA.

Stěžovatel v průběhu daňové kontroly namítal, že po dobu stavebních prací jednal s panem Gregulem, který byl jednatelem společnosti APŠICA v roce 1999 i v dalších letech. Správce daně však zjistil, že pan Gregul byl jednatelem společnosti pouze v roce 1999, v následujících letech z ničeho nevyplývalo jeho zmocnění jednat za tuto společnost.

Správce daně provedl na základě návrhu stěžovatele místní šetření, výpovědi svědků a další důkazy, které taktéž neprokázaly, že by předmětné práce pro stěžovatele uskutečnila společnost APŠICA. Po provedené daňové kontrole proto správce daně uzavřel, že stěžovatel neprokázal jím tvrzené skutečnosti a vydal dne 22. 5. 2007 dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2000 a 2002.

Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání k žalovanému, který je rozhodnutími ze dne 9. 11. 2007, jak uvedeno, zamítl.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji zamítl. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, tedy že stěžovatel neprokázal, zda předmětné stavební práce skutečně prováděla společnost APŠICA a zda této společnosti platil tvrzené částky. V souvislosti s námitkou týkající se nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, krajský soud uvedl, že se jedná o nový žalobní bod, který stěžovatel neuplatnil v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, ale až při jednání. Krajský soud se proto touto námitkou nezabýval.

Stěžovatel brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností. Nejvyšší správní soud posoudil její důvodnost 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. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou týkající se prekluzivní lhůty k vyměření daně za zdaňovací období roku 2000.

Nejvyšší správní soud do rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, stabilně odvozoval počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo „3+1“). Ústavní soud ve výše specifikovaném nálezu shledal shora uvedený výklad protiústavním. V odůvodnění uvedl, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), je nepřiměřeně extenzivní, protože zákonem stanovenou tříletou lhůtu fakticky prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání.

Následně se otázkou prekluzivní lhůty zabýval také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 12. 1. 2011, 5 Afs 15/2009 - 122, vyslovil, že *„výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno“*.

Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že je nutné vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel, že výklad § 47 d. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Ke shodným závěrům pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl také v usnesení ze dne 12. 1. 2010, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, dostupném na www.nssoud.cz, v němž posuzoval shodnou právní otázku.

Nejvyšší správní soud již výše ze správního spisu konstatoval, že daňová kontrola k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 byla u stěžovatele zahájena dne 9. 2. 2004, a to protokolem o ústním jednání ze stejného dne, čj. 42653/04/138932/892. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by správce daně před tímto dnem učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony v souvislosti s daní z příjmů za předmětné zdaňovací období. Ve světle uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně v posuzované věci uplynula již 31. 12. 2003. Daňová kontrola tak byla dne 9. 2. 2004 zahájena až po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tudíž nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 d. ř. Daň z příjmů za zdaňovací období roku 2000 byla tedy doměřena nezákonně.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud v daném případě nepřihlédl k prekluzi práva na doměření daně za zdaňovací období roku 2000, ačkoliv byl povinen tak učinit z úřední povinnosti. Námitka stěžovatele týkající se lhůty pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 je proto důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami souvisejícími se zdaňovacím obdobím roku 2002. Především musel posoudit, zda nedošlo k prekluzi práva k doměření daně také v případě tohoto zdaňovacího období.

Jak již vyplynulo z výše předestřených skutečností, zahájil správce daně daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2002 taktéž protokolem o ústním jednání ze dne 9. 2. 2004, tedy 22 měsíců před skončením prekluzivní lhůty k vyměření daně. Z toho lze usuzovat na to, že se v souvislosti s tímto zdaňovacím obdobím nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, jejímž cílem by bylo pouhé účelové prodloužení již končící prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Správce daně sice ve výše specifikovaném protokolu neuvedl konkrétní podezření a pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti stěžovatele, ale touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 43, a vyslovil, že „*správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti*“. V odůvodnění rozsudku se Nejvyšší správní soud také vyrovnal se vztahem tohoto rozhodnutí k nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Závěry vyslovené osmým senátem dále rozvedl druhý senát Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52 vyslovil tento právní názor: „*Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit*“.

Nejvyšší správní soud v souladu se shora uvedenou judikaturou druhého a osmého senátu shledal, že v nyní řešeném případě byla daňová kontrola zahájena řádně a jednalo se úkon, který byl způsobilý přerušit prekluzivní lhůtu k vyměření daně. To, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu pouze formálně, vyplývá také ze skutečnosti, že zahájil daňovou kontrolu 22 měsíců před skončením prekluzivní lhůty k vyměření daně, a dále z toho, že již 27. 2. 2004 vydal dvě výzvy k součinnosti třetích osob podle § 34 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků a průběžně prováděl další úkony v úzké součinnosti se stěžovatelem. Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 5. 2004 Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně jednal se stěžovatelem, který doložil doklady rozhodné pro daňovou kontrolu. Následně 26. 5. 2004 provedla pracovnice správce daně místní šetření u jedné z osob, která měla doložit tvrzení stěžovatele. Ještě v průběhu roku 2004 následovaly další úkony a rozsáhlé zjišťování skutečností významných pro prokázání tvrzení stěžovatele. Správce daně postupoval při daňové kontrole průběžně od 9. 2. 2004, značnou část úkonů provedl před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, z čehož vyplývá, že zahájení daňové kontroly nebylo pouze formální.

Protokol o ústním jednání ze dne 9. 4. 2004 tedy lze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a od konce roku 2004 tedy v souladu s § 47 odst. 2 d. ř. začala běžet další tříletá lhůta k doměření daně. Správce daně v rámci této lhůty rozhodl o doměření daně, protože dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2002 vydal 22. 5. 2007. Nejvyšší správní soud při posuzování námitky prekluze lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2002 uzavřel, že námitka není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, zda se měl krajský soud zabývat závěry uvedenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, přestože je stěžovatel neuvedl v zákonem stanovené lhůtě pro podání a doplnění žaloby. Stěžovatel tuto námitku neuplatnil v rámci žalobních bodů, ale až při jednání 18. 3. 2009.

V minulosti se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, že *„(u)stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korelativ takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy „ač tak učinit mohl“, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“* (rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel nemohl při podání žaloby předvídat zásadní obrat v rozhodovací praxi, představovaný nálezem Ústavního soudu. Krajský soud se proto měl touto žalobní námitkou zabývat, přestože již uplynula k tomu zákonem stanovená lhůta. Nejvyšší správní soud proto považoval tuto stížní námitku za důvodnou.

Dále se proto Nejvyšší správní soud zabýval námitkami souvisejícími s vlastní daňovou kontrolou a doměřením daně za zdaňovací období roku 2002.

Podle § 31 odst. 9 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Jak již bylo uvedeno v rozhodnutí zveřejněném pod č. 94/2004 ve Sb. NSS: „*Ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení*“.

Stěžovatel v daňovém řízení předložil faktury a předávací protokoly, vystavené společností APŠICA, spol. s. r. o., které však podle správce daně neprokazovaly stěžovatelova tvrzení a byly nevěrohodné.

V souvislosti s otázkou vadných údajů ve fakturách Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, vyslovil, že „*i v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů*“.

V nyní řešené věci správce daně zpochybnil faktury, které předložil stěžovatel. Provedl však rozsáhlé dokazování a umožnil stěžovateli na základě dalších skutečností prokázat, že stavební práce skutečně prováděla společnost APŠICA.

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, z § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník vynaložil: 1) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 2) v daném zdaňovacím období, a 3) o nichž tak stanoví zákon. Pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu - podmínka 2), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný

výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého 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.

V nyní řešené věci správce daně zpochybnil, že práce, za které stěžovatel vynaložil prostředky, provedla společnost APŠICA, a že této společnosti platil částky uvedené na fakturách. Stěžovatel neprokázal uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, protože předmětné faktury byly rozporné a nejasné. Bylo proto na stěžovateli, aby správci daně bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil, a jakým způsobem.

Nejvyšší správní soud poznamenává, že prokazování uskutečněného 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 provedení prací, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. 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.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správce daně a krajského soudu, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele, že fakturované stavební práce prováděla společnost APŠICA. Stěžovatel nejednal s osobou oprávněnou zastupovat tuto společnost, ani výpovědi předvolaných svědků jednoznačně nepotvrdily, že by subdodavatelem stavebních prací byla společnost APŠICA.

V souvislosti s nyní řešenou věcí je nutné zmínit nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006, ve kterém tento soud vyslovil, že „*právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy*“.

Správce daně však jednal v souladu s tímto závěrem, protože po zpochybnění faktur provedl výslech svědků, které navrhnul stěžovatel, zjišťoval majitele účtu, na který byly zasílány částky uvedené v jednotlivých fakturách a prováděl další důkazy. Stěžovateli tak nebyla odňata možnost, aby prokázal vynaložení zpochybněných výdajů. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k nedostatečnému uvedení některé z náležitostí účetního dokladu. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na straně stěžovatele; správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v předložených dokladech. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Protože stěžovatel žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl, pak je nutno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů.

Lze tedy shrnout, pokud v nyní posuzovaném případě stěžovatel uvedl, že byl výdaj vynaložen ve prospěch společnosti APŠICA, jež vykonala fakturované práce, správce daně mu sdělil 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 d. ř.

Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje skutečně vynaložil, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně činnosti společnosti APŠICA, stížní námitka proto není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil s námitkou stěžovatele, že se až v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že účty na fakturách společnosti APŠICA jsou účty jiných osob než dané společnosti.

V souvislosti s touto námitkou Nejvyšší správní soud uvádí, že je v zájmu podnikatele, aby při hledání obchodních partnerů postupoval s určitou mírou obezřetnosti. K otázce, do jaké míry má zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněna společnost zastupovat, se vyjádřil zdejší soud v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, www.nssoud.cz. Konstatoval, že je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Pokud by nebyla v obchodním rejstříku uvedena, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost. V nyní posuzovaném případě se nejednalo o zanedbatelné částky, a proto bylo v zájmu stěžovatele, aby prověřil vztah pana Gregula ke společnosti APŠICA. To, že tak neučinil, nelze považovat za skutečnost, pro kterou by neměla být doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že tato námitka uvedená v kasační stížnosti není důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nezákonným, proto jej zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu