

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Goldfein CZ s. r. o.**, se sídlem Na Ležánkách 1624, Pardubice, zastoupené Mgr. Hedvikou Hartmanovou, advokátkou se sídlem Ovocný trh 8, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2010, čj. 4116/10-1200-602199, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 113/2010 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 7. 2010, čj. 4116/10-1200-602199, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 12. 1. 2010, čj. 2534/10/248912604289, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 296 100 Kč.

II.

2. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 113/2010 - 63, zamítl.

3. Základ sporu a většina žalobních námitek souvisela s tím, že žalovaný neuznal při vyměření daně z příjmů náklady, které měly žalobkyni vzniknout v souvislosti s balicími a úklidovými pracemi, dodávanými společnostmi BPP Trading s. r. o. (dále jen „BPP“) a Radkup-stav s. r. o. (dále jen „Radkup“) na základě smluv o dílo.

4. Krajský soud především konstatoval, že byť se žalobkyně odvolala i na smlouvu se společností Radkup, ta byla uzavřena až dne 1. 6. 2007 a na předmětné zdaňovací období proto nemohla mít vliv. Dále soud zjistil, že na smlouvu o dílo, uzavřenou žalobkyní se společností BPP, navazovala plná moc, udělená touto společností v den uzavření smlouvy zmocněnci Y. M. Z provedeného dokazování vyplynulo, že pomocné a úklidové práce prováděli pro žalobkyni cizí pracovníci. Důkazní řízení však neprokázalo, že poskytovatelem předmětných prací byla právě společnost BPP. Žalobkyně navíc původně tvrdila, že plnění poskytla uvedená společnost, posléze změnila tvrzení tak, že poskytovatelem byl Y. M., a nakonec se vrátila k původnímu tvrzení o plnění uvedenou společností. Obsah účetních dokladů, předložených žalobkyní, neodpovídal údajům na fakturách. Také účet uváděný na fakturách nebyl účtem společnosti BPP, ale účtem Y. M. Krajský soud uzavřel, že důkazy předložené žalobkyní neprokázaly provedení deklarovaných prací společností BPP. Správce daně pak vyvrátil jednotlivými důkazními prostředky hodnocenými v celkovém kontextu tvrzení žalobkyně. Ta následně své důkazní břemeno neunesla.

5. K podrobnostem odůvodnění rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud odkazuje na jeho plné znění, které je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupné na www.nssoud.cz.

III.1

6. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

7. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil dodávky balicích a úklidových prací v roce 2005 a jejich prokázání. Stěžovatelka výslovně označila za nesprávnou úvahu, „*že přestože jsou předloženy formální a další důkazní prostředky, přetrvává i nadále důkazní břemeno na straně stěžovatele jako daňového subjektu*“.

8. Stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že nesprávně posoudil, zda stěžovatelka splnila podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud přisvědčil žalovanému, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle stěžovatelky však krajský soud „*závěry žalovaného nepodrobil žádnému přezkumu a opomenul hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a snažil se některé chybně zpochybnit a úplně tak nezjistil skutkový stav věci*“.

9. Dále stěžovatelka připomněla přecházení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, a to i ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, čj. 2 Afs 210/2005 - 89. Stěžovatelka uvedla, že poté, kdy na ni přešlo důkazní břemeno, byly provedeny výslechy jejích zaměstnanců, jednatelů a Y. M. Vytkla přitom správci daně, že i tyto důkazy hodnotil jako nedostatečné a nedal jí odpověď na otázku, jaké důkazy by potvrdily, že předmětné práce provedla společnost BPP. V této části kasační stížnosti přitom stěžovatelka nebrojila výslovně proti závěrům krajského soudu.

10. Stěžovatelka namítla také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, protože soud sám nehodnotil důkazní prostředky provedené v daňovém řízení.

11. V této souvislosti stěžovatelce nebylo zřejmé, proč přes jí předložené daňové doklady a prokázanou existenci a dodání zdanitelných plnění, o čemž řádně účtovala, krajský soud i žalovaný uzavřeli, že práce nebyly poskytnuty společností BPP. Soud a žalovaný přitom nezpochybnili provedení prací. To, že práce neprovedly jmenované společnosti, resp. společnost BPP o transakci neúčtovala, nelze stěžovatelce podle jejího názoru klást k tíži.

12. V hodnocení toho, který subjekt provedl předmětné práce, krajský soud ani žalovaný podle stěžovatelky nevyhodnotili zásadní důkazy, zejm. písemné důkazy, výpovědi Y. M., Ing. Mx., Ing. My., Ing. B. a pana F. a výkazy směn předložené stěžovatelkou, k nimž se krajský soud prakticky nevyjádřil. Krajský soud souhlasil se závěrem žalovaného o nevěrohodnosti důkazů, které podle nich neprokázaly tvrzení stěžovatelky.

13. Stěžovatelka vytkla krajskému soudu i žalovanému rovněž neodůvodnění vzájemných souvislostí při hodnocení důkazů, jak byly důkazy vůbec hodnoceny a proč byla některému důkazu přikládána větší váha a jinému ne. Podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že předmětné práce nebyly provedeny nebo byly provedeny jinak než deklarovala. Argumentace žalovaného vychází pouze z pochybností, domněnek a údajných nesrovnalostí ve výpovědích osob, zejm. zaměstnanců stěžovatelky. Ti se však nemohli k problematice dostatečně vyjádřit, protože kontrola poskytování předmětných služeb nespadala do jejich pracovní činnosti. Podle stěžovatelky provedené dokazování nesvědčí závěru, že převzala předmětné plnění od někoho jiného než od deklarovaných společností. Stěžovatelka nepovažovala za podstatné, zda společnost BPP poskytla plnění prostřednictvím jiných osob, které si sama zajistila.

14. Krajský soud ani žalovaný podle stěžovatelky nezdůvodnili, proč osoby, které předmětné práce provedly, měly být zaměstnanci společnosti BPP. Žalovaný mohl uznat náklad na provedené práce, které směřovaly k zajištění a udržení příjmu stěžovatelky, na základě kvalifikovaného odhadu.

15. Stěžovatelka považovala za nepodstatné, že podpis na plných mocích, udělených Y. M. společnostmi BPP a Radkup a před nimi společností Spavo spol. s. r. o. (dále jen „Spavo“), nebyl ověřený. Žádný zákon v takové situaci neukládá ověření podpisů a nejedná se ani o běžnou obchodní praxi. Stěžovatelce proto nebylo zřejmé, proč měla považovat zastupování uvedených společností Y. M. za zvláštní a podezřelé.

16. Krajský soud nepovažoval za důležité, že veškeré daňové doklady vystavené na základě smluv o dílo byly zaplaceny, protože práce byly vykonány. Stěžovatelka postrádala vysvětlení, proč by platila vysoké částky, kdyby pro ni předmětné práce nebyly vykonány. Zpochybnila také, že by platila společnostem BPP a Radkup, kdyby práce provedl někdo jiný. Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou nemůže být odůvodněn tím, že společnosti BPP a Radkup nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání.

17. Dále stěžovatelka vypočetla části žaloby, k nimž se podle ní krajský soud nevyjádřil a nepřezkoumal tvrzení v nich obsažená.

18. Krajský soud neuvedl, proč měly být plné moci, udělené Y. M., ověřené a na základě jakých důkazů žalovaný uzavřel, že byly vyhotoveny dodatečně. Skutečnosti týkající se plných mocí a tvrzené stěžovatelkou přitom byly potvrzeny výpovědí Y. M. Z nich vyplynulo, kdo byl dodavatelem předmětných prací, i údaje o platebním styku. Plné moci umožňovaly provádění plateb prostřednictvím Y. M.

19. Dále se krajský soud opomněl vyjádřit k námitce, že stěžovatelka při svém objemu provozu a dlouhodobých vztazích s Y. M., jednajícím v rámci smluv o dílo na základě plných mocí, nemusela ověřovat zaměstnanecký status osob zajištěných na základě smluv o dílo. Takové ověřování by bylo nestandardní a mimo rámec péče řádného hospodáře. Krajský soud také neuvedl, v čem jsou rozporné výpovědi Ing. J. B., Ing. J. My. a Y. M.

20. Krajský soud přes své opačné tvrzení fakticky přičetl k tíži stěžovatelky nekontaktnost společnosti BPP a na základě domněnek nepodložených důkazy uzavřel, že tato společnost neudělila plnou moc Y. M. a nevykonala předmětné práce.

21. Pokud stěžovatelka připustila v rámci daňové kontroly, že předmětné práce mohl vykonat přímo Y. M., bylo to v době, kdy nebylo možné Y. M. za účelem ověření těchto skutečností kontaktovat. Na základě této úvahy nelze paušalizovat tvrzení stěžovatelky jako nevěrohodná, jak učinil krajský soud.

22. Krajský soud podle stěžovatelky neuvedl, jak měla zjistit, že daňové doklady vystavené na základě dodávek předmětných prací nebyly vystaveny společnostmi BPP a Radkup. Stěžovatelka při svém obratu zpracovává měsíčně desítky faktur, kontrolovaných několika jejími zaměstnanci. Po stěžovatelce nelze požadovat, aby její zaměstnanci kontrolovali i formátování faktur. Žalovaný absurdně označil daňové doklady za nevěrohodné, protože jsou stejně formátovány, obdobně číslovány a je na nich uveden bankovní účet, k němuž má dispoziční právo Y. M. Krajský soud nevysvětlil, proč byl závěr žalovaného správný.

23. Stěžovatelka vytkla krajskému soudu i žalovanému, že závěr o neposkytnutí předmětných prací společnostmi BPP a Radkup (a související nevystavení daňových dokladů těmito společnostmi) odůvodnili tím, že tyto společnosti neměly evidované zaměstnance. Podle stěžovatelky byly práce velmi pravděpodobně poskytnuty prostřednictvím cizinců bez pracovního povolení, za které nebylo odváděno ani sociální a zdravotní pojištění. Nelze předpokládat, že by se společnosti k nezákonné činnosti přiznaly. To však nelze přičíst k tíži stěžovatelky.

24. Dále stěžovatelka znovu zdůraznila, že předmětné práce byly provedeny a že krajský soud ani žalovaný nikdy neuvedli, že by byly fakturovány fiktivní činnosti.

25. Žalovaný dospěl k závěru o nevystavení daňových dokladů společností Radkup na základě výpovědí R. K. a M. K. Ke stejnému závěru však dospěl i u dokladů

vystavených společností BPP, kde tento závěr není odůvodněn a nemá oporu v konkrétních důkazech. Stěžovatelka pak vytkla krajskému soudu, že se k této skutečnosti nevyjádřil.

26. Krajský soud i žalovaný se nezabývali tím, že je znám rozsah fakturovaných a skutečně provedených prací, protože přílohami faktur za předmětné práce a období byly přehledy o počtu odpracovaných směn na jednotlivých zařízeních. V roce 2005 se počet odpracovaných směn evidovaných stěžovatelkou lišil od počtu směn vyfakturovaných společností BPP o 95 směn, rozdíl evidovaných a vyfakturovaných směn byl tedy ve srovnání s jejich celkovým počtem minimální. Krajský soud se s touto skutečností nijak nevypořádal.

III.2

27. V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka popsala uzavírání smluv s jejími obchodními partnery. Uvedla, že téměř nikdy nejedná s jednatelem partnerské firmy, ale se zástupcem. Stěžovatelka pouze kontroluje, zda údaj o statutárním orgánu ve smlouvě odpovídá údajům v obchodním rejstříku. Stěžovatelka není schopna zkontrolovat, zda daná osoba smlouvu skutečně podepsala, a úřední ověřování podpisů obchodních smluv nebývá v obchodním styku zvykem. Většina obchodů navíc probíhá na základě objednávek, kdy oboustranně odsouhlasenou objednávku lze považovat za kupní smlouvu. Stěžovatelka z několika set svých obchodních partnerů zná jejich jednatele jen v ojedinělých případech.

28. Obchodní zástupci se při jednání obvykle nevykazují plnou mocí. Pokud je na vyžádání předložena kopie plné moci, nebývá s ověřenými podpisy. Pokud se někdo představí jako zástupce dodavatele a předloží vizitku, nebývá zvykem volat do společnosti a ověřovat si, zda má daná osoba právo zastupovat při obchodním jednání. To se netýká podepisování listin a případného přebírání financí.

29. Co do čísla bankovního účtu, stěžovatelka nemá možnost ověřit si, zda účet na faktuře náleží společnosti, která ji vystavila. Po stěžovatelce pak nelze spravedlivě požadovat, aby zaznamenala shodné číslo účtu na fakturách vystavených různými společnostmi. Stěžovatelka zadá na začátku spolupráce s obchodním partnerem do svého účetního systému údaje mj. o čísle účtu, které pak systém automaticky při realizaci plateb používá po celou dobu spolupráce, pokud stěžovatelka neobdrží od obchodního partnera informaci o změně čísla účtu.

30. Stěžovatelka také nemusí ověřovat, zda fakturu vystavila kompetentní osoba. Stěžovatelka musí pouze kontrolovat, zda má faktura všechny zákonné náležitosti. Pokud ano, pak je odsouhlasena příslušným pracovníkem stěžovatelky a předána účetnímu oddělení k zaúčtování a zaplacení.

31. Stěžovatelka trvala na tom, že splnila všechny zákonné povinnosti. Objednala si služby, které odebrala a na základě daňových dokladů se všemi zákonnými náležitostmi zaplatila. Nebylo v moci stěžovatelky ověřit, zda své zákonné povinnosti splnili i její dodavatelé.

IV.

32. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že vyhodnotil všechny důkazní prostředky, které se však nestaly důkazy o tvrzení daňového subjektu. Správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelka měla a v rámci daňové kontroly mohla předložit jiné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. To neučinila. Stěžovatelka přitom byla povinna prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, zda bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

V.

33. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti 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.).

34. Kasační stížnost není důvodná.

35. Pro posouzení věci je podstatné, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

36. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj může obstát jako daňově uznatelný výdaj. 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, jaký uvedl na příslušném účetním dokladu.

37. Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.

38. Správce daně je povinen dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, nemohou

zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.

39. Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.

40. Popsané důkazní břemeno daňového subjektu je odrazem jeho povinnosti prokazovat podle § 31 odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně, resp. skutečnosti, které sám tvrdí. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Existence formálně bezvadných účetních dokladů, tj. zejména příjmových dokladů a faktur, ovšem sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

41. Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V takovém případě jej pak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Toto důkazní břemeno však nesměřuje k povinnosti správce daně prokázat, že údaje o určitém obchodním případu jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje jen důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.

42. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k určitému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt v takovém případě bude obvykle prokazovat takové skutečnosti jinak než svým účetnictvím.

43. Nejvyšší správní soud v podrobnostech k nastíněnému právnímu rámci odkazuje na svou judikaturu, z níž ostatně v tomto nástinu vycházel, zejm. na rozsudky ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83.

44. Ve vztahu k jednotlivým stížním námitkám Nejvyšší správní soud uvážil takto:

45. Stěžovatelka zpochybnila, že by na straně daňového subjektu zůstávalo i po předložení důkazních prostředků důkazní břemeno (viz odst. 7 shora). Ve vypořádání této námitky lze odkázat na předchozí argumentaci (zejm. odst. 36 – 43). K relativně obecné námitce lze dodat, že samotné předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevede automaticky k unesení důkazního břemene – pokud tyto důkazní prostředky nestačily ke zhojení předchozích nedostatků.

46. Pokud stěžovatelka v úvodní části stížnosti obecně vytkla krajskému soudu, že nepodrobil závěry žalovaného přezkumu a úplně nezjistil skutkový stav věci (viz odst. 8 shora), Nejvyšší správní soud neshledal námitku důvodnou. Stěžovatelka v této části neuvedla, které konkrétní závěry žalovaného krajský soud nepodrobil přezkumu, které důkazy opomněl hodnotit či se je snažil zpochybnit, a jaké deficity mělo vykazovat jeho zjištění skutkového stavu. Ve stejné míře obecnosti jako byla námitka vznesena, proto zdejší soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný a krajský soud se, byť v různé míře podrobnosti, vypořádal se všemi relevantními žalobními námitkami.

47. Odkázala-li stěžovatelka (viz odst. 9 shora) na rozsudek zdejšího soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89, tento soud konstatuje, že se jedná o rozhodnutí odpovídající dříve nastíněnému a ustálenému právnímu názoru o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud stěžovatelka zpochybnila postup správce daně, který ani po provedení výslechů jejích zaměstnanců, jednatelů a Y. M. nepovažoval její tvrzení za prokázaná, ale současně jí nesdělil, jaké důkazy by měla předložit, lze odkázat např. právě na rozsudek citovaný stěžovatelkou. I v tehdy posuzované věci totiž předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevedlo k unesení jeho důkazního břemene a zároveň zdejší soud jednoznačně konstatoval, že z rozložení důkazního břemene „*nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu*“. Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení, a není povinností správce daně, aby jej v tomto směru jakkoliv instruoval.

48. Zároveň Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozsudku krajského soudu. Zpochybnila-li proto stěžovatelka uvedenou námitkou postup daňových orgánů, aniž by v té souvislosti uvedla, jaké námitky vznáší proti hodnocení odpovídajících žalobních bodů krajským soudem, nemohla tím relevantně vymezit rámec přezkumu zdejšího soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tento soud však podotýká, že pokud stěžovatelka považovala svá tvrzení za prokázaná uvedenými výslechy, soud se touto otázkou zabýval v rámci námitek stěžovatelky k hodnocení skutkového stavu krajským soudem.

49. V souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu stěžovatelce nebylo zřejmé, proč přes předložené daňové doklady a prokázanou existenci a dodání zdanitelných plnění krajský soud i žalovaný uzavřeli, že práce nebyly poskytnuty společností BPP (viz odst. 11 shora). Krajský soud i žalovaný přitom podle stěžovatelky opomněli hodnotit zásadní důkazy (viz odst. 12 shora).

50. Nejvyšší správní soud především znovu připomíná, že existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz zejm. odst. 40 shora). Přestože tedy stěžovatelka předložila byť i formálně bezvadné účetní doklady, mohly daňové orgány zpochybnit jejich věrohodnost.

51. Skutečnosti, na jejichž základě správce daně pojal pochybnosti o poskytnutí deklarovaných prací dodavateli uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném

rozsahu, jsou přehledně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (viz zejm. str. 2 a 3), podrobně rozepsány v rozhodnutí žalovaného (viz zejm. str. 3 a 4) a jsou stručně připomenuty i v naračí části rozsudku krajského soudu (viz zejm. str. 3 a 4). Správce daně tak zjistil, že faktury vystavované postupně různými společnostmi (Spavo, BPP a Radkup) měly být a byly hrazeny na stejný účet, jak správce daně později zjistil, vedený na jméno Y. M., příp. v hotovosti Y. M. Dále správce daně zjistil, že faktury vystavované postupně těmito společnostmi vycházely z totožných formulářů se stejnými formáty číselných řad. Dále správce daně zjistil, že přes změnu sídla společnosti BPP v době, kdy měl trvat obchodní vztah se stěžovatelkou, bylo na fakturách i nadále uváděno původní sídlo společnosti. Dále správce daně zjistil, že z faktur samotných není zřejmé, ve které provozovně a v rozsahu kolika směn měly být fakturované práce provedeny, na přílohách faktur nazvaných „položkový rozpis k daňovému dokladu“ jsou uvedeny celkové částky za úklid a počet odpracovaných směn dle provozu na jednotkovém zařízení.

52. Nejvyšší správní soud nepochyboval o tom, že uvedené skutečnosti zcela důvodně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelkou. Správce daně zároveň unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochyb (srov. zejm. str. 3 a v návaznosti na další postup správce daně i následující strany zprávy o daňové kontrole). Shora zmíněné skutečnosti, odůvodňující jeho pochyby, se důkazně opíraly především o samotné daňové doklady, jimiž stěžovatelka deklarovala výdaje, dále o plné moci, jež měly společnosti Spavo, BPP a Radkup udělit Y. M., dále o výpis z obchodního rejstříku ve vztahu ke společnosti BPP, dále o doklady o úhradách (výpisy z účtu a pokladní doklady), a ve vztahu k účtu, na nějž byly úhrady prováděny, o sdělení společnosti GE Money Bank. Tím se důkazní břemeno správce daně vyčerpalo. V žádném případě nelze dovozovat, že by byl správce daně následně povinen prokázat, jakým způsobem obchody skutečně probíhaly (viz odst. 40 shora). Naopak, byla to stěžovatelka, na kterou tím důkazní břemeno přešlo a která měla jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje v přesné výši za provedení konkrétních prací v přesně tvrzeném rozsahu (viz odst. 37 a 42 shora).

53. Pokud pak stěžovatelka vytkla krajskému soudu a žalovanému opomenutí hodnotit zásadní důkazy, Nejvyšší správní soud se s ní neztotožnil. Je zřejmé, že stěžovatelka brojí spíše proti tomu, že zmíněné orgány nevzaly na základě stěžovatelkou zmíněných důkazních prostředků za prokázané skutečnosti, které tvrdila, než že by zpochybňovala opomenutí důkazy vůbec hodnotit. V této souvislosti ovšem zdejší soud podotýká, že daňové orgány měly povinnost zabývat se jednotlivými důkazními prostředky navrženými stěžovatelkou, ty provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, neměly však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim dávala stěžovatelka.

54. K tvrzenému nehodnocení vyjmenovaných důkazů lze uvést, že nebyla opomenuta výpověď Y. M. (str. 7, 8 a zejm. 23 a násl. zprávy o daňové kontrole; zejm. str. 7 – 11 rozhodnutí žalovaného; a str. 9 rozsudku krajského soudu), výpovědi Ing. Mx. a Ing. My. (str. 6, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 6 a 7 rozhodnutí žalovaného; a str. 9 rozsudku krajského soudu), ani výpovědi Ing. B. a P. F. (str. 5, 6, 13, 14 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 5 a 6 rozhodnutí žalovaného; a str. 9 rozsudku krajského soudu). Opomenutí hodnotit výkazy směn stěžovatelka vytkla správci daně již v žalobě (str. 3).

Ani tento důkazní prostředek však nebyl opomenut (str. 5, 8 a 14 zprávy o daňové kontrole; zejm. str. 9 až 11 rozhodnutí žalovaného; str. 10 rozsudku krajského soudu). Byť krajský soud nehovořil výslovně o výkazech směn, ale o účetních dokladech, jejichž obsah neodpovídal údajům na fakturách, je v kontextu jeho odůvodnění zřejmé, co měl na mysli a proč tyto listiny podle něj neprokázaly tvrzení stěžovatelky.

55. I podstatnou částí zbývající stížní argumentace brojila stěžovatelka proti provedenému hodnocení důkazů v řízení před žalovaným i řízení před krajským soudem. Byla přesvědčena, že krajský soud ani žalovaný neodůvodnili hodnocení důkazů. Žalovaný prý vyšel pouze z domněnek a nesrovnalostí ve výpovědích zaměstnanců stěžovatelky, kteří se ovšem vyjadřovali ke skutečnostem mimo rámec jejich pracovní činnosti. Měla za to, že nebylo prokázáno jiné než deklarované provedení prací, příp. že by práce nebyly provedeny, nebo že byly provedeny někým jiným, než stěžovatelka vykázala. Podle stěžovatelky nebylo podstatné, pokud předmětné společnosti zajistily k provedení prací jiné osoby (viz odst. 13 shora).

56. V různých obměnách a v různé míře konkrétnosti stěžovatelka brojila proti provedenému hodnocení důkazů i dalšími jednotlivými subnámitkami, shrnutými v odst. 14, 16 a 20 – 24 tohoto rozsudku. Podstatou tam uvedené stížní argumentace byl však i v tomto případě toliko nesouhlas se závěry žalovaného a krajského soudu k hodnocení provedených důkazů, resp. se závěry k neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

57. Nejvyšší správní soud především připomíná, že „nalézacím“ orgánem byl správce daně, který své závěry i hodnocení důkazů promítl ve zprávě o daňové kontrole. Učinil tak velmi přehledně, za každým jednotlivým důkazním prostředkem uvedl, jaké skutečnosti z něj zjistil a jak jej hodnotil, na dílčí hodnocení vždy navazuje vysvětlení, proč pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny a proč se správce daně zabýval i dalšími důkazními prostředky, které opět podrobně hodnotil.

58. Již v rámci přezkumu zákonnosti postupu správce daně se zjištěnému skutkovému stavu věnoval žalovaný. Důkazní prostředky hodnotil obdobně jako správce daně, z podstaty řízení, které vedl, se soustředil především na skutečnosti související s odvolacími námitkami. Způsob, jakým hodnotil jednotlivé důkazy, stejně jako důvody, proč podle jeho názoru tyto důkazy neprokázaly tvrzení stěžovatelky ani ve svém souhrnu, je z rozhodnutí žalovaného zcela patrný.

59. Krajský soud může hodnotit důkazy původním způsobem a aktivně zjišťovat skutkový stav. Charakter přezkumu zákonnosti rozhodnutí jej však také kvůli vázanosti rozsahem žalobních námitek vede k poněkud odlišnému stylu argumentace a odůvodnění, než jaké odpovídají nalézacímu orgánu. I z rozsudku krajského soudu je ovšem při odůvodněně vyšší míře obecnosti u hodnocení důkazů, oproti zprávě o daňové kontrole, zřejmým způsobem patrné, proč byly provedené důkazy dostatečnou oporou pro právní závěr žalovaného, s jehož hodnocením důkazů, navazujícím na správce daně, se krajský soud ztotožnil.

60. Pokud stěžovatelka argumentovala tím, že „*(n)ebylo prokázáno, že balící a úklidové práce, které měly být provedeny společností BPP Trading s.r.o.., byly provedeny jinak, než*

deklaroval žalobce.“, je třeba znovu připomenout již dříve nastíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (viz zejm. odst. 36 – 43 shora). Nejvyšší správní soud rovněž již dříve uzavřel, že správce daně unesl důkazní břemeno k prokázání svých pochyb, týkajících se předmětných prací (viz odst. 50 - 52 shora). Za takové situace nebyly daňové orgány těmi, kdo měl prokazovat, že předmětné práce byly provedeny jinak. Naopak, byla to stěžovatelka, která měla vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat svá tvrzení, tj. že předmětné práce byly provedeny, kým a zejména v jakém přesném rozsahu.

61. Nejvyšší správní soud souhlasil s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že stěžovatelka toto důkazní břemeno neunesla. V rámci stížní námitky stěžovatelka shledávala oporu argumentace žalovaného pouze v jeho domněnkách a „*údajných nesrovnalost[ech] zejména ve svědeckých výpovědích osob, zejména zaměstnanců stěžovatele, které se nemohou k dané problematice v úplnosti vyjádřit, neboť kontrola poskytování balících a úklidových služeb společností BPP Trading s.r.o. nespadala a nespadá do jejich pracovní činnosti*“. To je ovšem značně zjednodušující. Tento soud především znovu opakuje, že pochybnosti správce daně byly zcela opodstatněné a nebyly pouhými domněnkami bez opory v důkazech (viz odst. 51 – 52 shora). Odvolala-li se stěžovatelka na výpovědi svých zaměstnanců, pak si částečně protiřečila. Tvrdila totiž, že provedení předmětných prací společností BPP bylo potvrzeno mj. výpověďmi jejích zaměstnanců (str. 5 kasační stížnosti), ale zároveň uvedla, že se tito zaměstnanci nemohli k dané problematice úplně vyjádřit (stále str. 5 kasační stížnosti).

62. Argumentace daňových orgánů ani krajského soudu se přitom neomezila pouze na výpovědi zaměstnanců stěžovatelky, ale tvořila logický, ucelený řetězec, který dostatečně přesvědčivě podporoval správný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Stěžovatelka se jednotlivými dílčími námitkami pokouší poukázat na tvrzenou nesprávnost skutkových závěrů žalovaného a krajského soudu. Její námitky nicméně nejsou způsobilé jakkoli ovlivnit shora vyslovený závěr, dle něhož výše popsané skutečnosti zcela důvodně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelkou. Zatímco správce daně důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochybností unesl, stěžovatelka, na niž důkazní břemeno v takovém případě v souladu s výše uvedeným přešlo, důkazní břemeno neunesla. Stížní námitky zpochybňující tento závěr nejsou opodstatněné.

63. Stížními námitkami shrnutými shora v odst. 18, 19, 25 a 26 stěžovatelka brojila proti tvrzenému nevypořádání některých žalobních námitek krajským soudem.

64. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ve všech případech brojí stěžovatelka fakticky proti tomu, že se krajský soud ve svém rozsudku výslovně nevyjádřil k některým jejím dalším žalobním tvrzením, kterými argumentačně podporovala svůj závěr o nesprávném posouzení otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Ačkoliv lze stěžovatelce přisvědčit, že ve vztahu k těmto žalobním tvrzením je napadené rozhodnutí krajského soudu na samé hraně přezkoumatelnosti, z pohledu Nejvyššího správního soudu ještě obstojí.

65. Zdejší soud totiž nepřehlédl, že se všechna dotčená žalobní tvrzení dotýkala výhradně otázek souvisejících s hodnocením důkazů žalovaným. Stěžovatelka navíc při jejich formulaci setrvala spíše v rovině obecnější polemiky s klíčovým závěrem žalovaného stran neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Krajský soud, jak bylo opakovaně uvedeno výše, přisvědčil v otázce zákonnosti tohoto klíčového závěru správně finančním orgánům, opíraje se přitom o logické a přezkoumatelné odůvodnění. Nelze mít rozumných pochybností o tom, že výslovné vyjádření se k předmětným žalobním tvrzením by klíčový právní závěr krajského soudu nemohlo jakkoli ovlivnit, nadto jej v jakémkoliv směru změnit. Za této situace proto zdejší soud nemohl stěžovatelce v jejím závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu přisvědčit.

66. Konečně zdejší soud zdůrazňuje, že ani tvrzení obsažená v doplnění kasační stížnosti nejsou formulována jako stížní námitky ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, a nemohou proto s přihlédnutím k významu dispoziční zásady ovládající soudní řízení správní vyústit v jejich soudní přezkum. Svojí povahou jsou spíše obecným pojednáním o okolnostech obchodování stěžovatelky. Jelikož pak ani svým obsahem nikterak nevybočují z uplatněné a výše vypořádané stížní argumentace, není na ně na tomto místě třeba dále reagovat.

67. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

68. Vzhledem k rozhodnutí ve věci samé Nejvyšší správní soud nerozhodoval samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

69. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 28. prosince 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu