ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: DORYO, spol. s r.o.**, se sídlem Babákova 2162/26, Praha 11, zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2007, č. j. 11418/07 - 1200 - 203797, ve věci dodatečného doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2009, č. j. 11 Ca 327/2007 - 36,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2009, č. j. 11 Ca 327/2007 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 25. 9. 2007, č. j. 11418/07 - 1200 - 203797. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní město (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2006, č. j. 41728/06/011511/7071, kterým byla stěžovatelce dodatečně

vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 254 510 Kč.

Ze správního a soudního spisu je patrno, že dne 2. 11. 2005 byla protokolem č. j. 136383/05/011 931/2269 u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, která vyústila ve vydání Zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 3. 2006, č. j. 38907/06/011 931/2269. Na základě zjištění vyplývajících z této Zprávy byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období ze dne 15. 3. 2006, č. j. 41728/06/011511/7071, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň ve výši 254 510 Kč. Správce daně stěžovatelce neuznal výdaje na základě faktur přijatých od společnosti MALMA spol. s r. o. (dále jen „MALMA“) (fa č. 202/09/055, VS 24/2002, ze dne 30. 9. 2002, a fa č. 202/09/056, VS 29/2002, ze dne 30. 9. 2002), faktury přijaté od R. P. (fa č. 202/12/681, VS 1004/2002, ze dne 13. 12. 2002) a od J. N. (fa č. 202/12/078, VS 13/02/E, ze dne 30. 12. 2002) a faktur přijatých od M. S. M. Consulting s.r.o. (fa č. 202/10/063, VS 4/2002, ze dne 22. 10. 2002, a fa č. 202/11/070, VS 6/2002, ze dne 24. 10. 2002) jako daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro jejich neprokázání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, čímž stěžovatelka porušila § 23 a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platného pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, na základě kterého žalovaný dodatečný platební výměr změnil, ale v podstatě potvrdil závěry správce daně, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat výdaje ze šesti výše specifikovaných faktur jako daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu, kterou městský soud zamítl. Ve vztahu k neuznaným nákladům souvisejícím s fakturami od společnosti MALMA se městský soud ztotožnil se závěry žalovaného, že plnění z těchto faktur nebylo prokázáno. V případě neuznání nákladů v důsledku vyloučení faktury od R. P. a faktury od J. N. soud uvedl, že proti tomuto závěru stěžovatelka v žalobě nebrojila. K části žaloby brojící do závěrů o neprokázání plnění z faktur přijatých od společnosti M. S. M. Consulting s. r. o. (dále jen „M. S. M. Consulting“) městský soud uvedl, že stěžovatelka sice předložila doklady formálně svědčící o uskutečnění zdanitelného plnění (objednávka prací, rozpis provedených prací, výpis z běžného účtu), to však ještě bez dalšího nevede k tomu, že je třeba tvrzený náklad uznat jako daňový. Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že by tato skutečnost bez dalšího vedla k přenosu důkazního břemene na správce daně, který by měl následně prokazovat skutkový stav jsoucí v rozporu s předloženými doklady. Pokud stěžovatelka měla za to, že předložením jmenovaných důkazních prostředků byla rovněž prokázána povaha uskutečněných výdajů, tj. zda byly

vynaloženy na dosažení příjmů, potom městský soud uvedl, že vždy je nejdříve nutno prokázat, že se předmětné plnění skutečně uskutečnilo. V dané věci to znamená, že bylo nutno prokázat, že ze strany M. S. M. Consulting bylo skutečně reálně plněno, kdy se plnilo a co bylo předmětem onoho plnění. Konstatoval, že nebyly pochyby o tom, zda předmětné prostory byly fakticky vyklizeny a uklizeny po povodních v roce 2002, o čemž svědčí i vyjádření Magistrátu hl. m. Prahy, vznikly však pochyby o tom, zda konkrétní daňový náklad uplatněný stěžovatelkou jako náklad daňově uznatelný se fakticky skutečně vztahuje k činnostem deklarovaným stěžovatelkou. Za situace, kdy jednatel Martin Šimánek byl jednatelem společnosti LUMA s.r.o. (dále jen „LUMA“), která si u stěžovatelky práce objednala, a zároveň M. S. M. Consulting, která je měla vykonat, bylo nutné, aby stěžovatelka jednoznačně prokázala, v čem konkrétně mělo plnění společnosti M. S. M. Consulting spočívat, což však neučinila. Z faktury č. 4/2002, ani rozpisu prací ze dne 27. 9. 2002, nevyplývá, jaké konkrétní množství a rozsah a jak často práce dodávané M. S. M. Consulting probíhaly. Rovněž nebyly dodány konkrétní specifikace nákladů za dopravu, telefonování a režijní náklady. Tyto skutečnosti nevyplynuly ani z čestného prohlášení Martina Šimánka, ani z jeho svědecké výpovědi. Žalobu z výše uvedených důvodů městský soud zamítl. Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost.

Jako důvody podání kasační stížnosti stěžovatelka uvádí důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně uvádí, že v rámci své žaloby podala námitku, ve které uvedla, že nesouhlasí s vyloučením faktur od dodavatelů R. P. a J. N. z daňově uznatelných nákladů, přičemž poukázala na nesprávný postup správce daně a na nepravdivé tvrzení žalovaného. Přitom uskutečnění předmětných prací potvrdilo šetření dožádaných správců daně i výslech svědka Martina Šimánka v rámci odvolacího řízení. Naopak správní orgány nijak neprokázaly opak. Městský soud však nesprávně dospěl k tomu, že stěžovatelka proti závěru žalovaného týkajícímu se vyloučení předmětných faktur v žalobě vůbec nebrojila a tuto námitku nevypořádal. Z tohoto důvodu považuje stěžovatelka napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Ve vztahu k vyloučeným fakturám přijatým od společnosti M. S. M. Consulting z daňových nákladů stěžovatelka opakuje tvrzení uvedená v žalobě, tj. že správce daně byl povinen v případě pochybností o stěžovatelkou předložených důkazech (účetnictví a další předložené doklady) o provedených pracích výše uvedenou společností na základě § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů stěžovatelkou vedených. V souvislosti se svou důkazní povinností odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt nemůže

být stižen důkazní povinností prokazovat něco, na čem se sám nepodílel, tzn. že stěžovatelka nemůže být stižena povinností prokazovat uskutečnění provedených prací společností M. S. M. Consulting, protože se na těchto pracích nijak nepodílela. Dále uvedla, že jí předložené důkazy svědčí pravdivosti jejího tvrzení o provedení prací ze strany této společnosti a že náklady na ně vynaložené sloužily pro dosažení příjmů. Správce daně přitom pouze tvrdil, že stěžovatelka provedení prací neprokázala, přičemž nehodnotil veškeré důkazy mu známé, za něž stěžovatelka považuje i dopis z Magistrátu hl. m. Prahy ze dne 22. 2. 2006 a zjištění dožádaného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 4, který provedl šetření u společnosti LUMA a společnosti M. S. M. Consulting, které svědčilo ve prospěch tvrzení stěžovatelky. Dále stěžovatelka namítá, že během řízení jí nebylo umožněno se s uvedeným dopisem seznámit, neboť byl založen do části spisu, který jí nebyl přístupný; v tom spatřuje porušení práva garantovaného čl. 38 Listiny základních práv a svobod.

K výše uvedenému stěžovatelka rovněž podotýká, že její tvrzení potvrdil i výslech svědka Martina Šimánka, ze kterého jednoznačně vyplývá, že předmětné práce byly společností M. S. M. Consulting provedeny. Martin Šimánek také vysvětlil, proč nebyly tyto práce provedeny přímo společností LUMA. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že by z výpovědi tohoto svědka mělo vyplynout, že o provedení prací neexistuje jiný důkazní prostředek, který by mohl správce daně osvědčit jako důkaz o faktickém provedení prací, neboť o absenci dalšího dokladu byla řeč jen ve vztahu k odmítnutí následné spolupráce společnosti LUMA se stěžovatelkou v roce 2003.

Dle stěžovatelky vady postupu správce daně v rámci daňového řízení vyjma výslechu svědka Martina Šimánka nebyly napraveny ani v odvolacím řízení. Naopak žalovaný se dopustil pochybení, když uvedl, že čestné prohlášení není způsobilé samo o sobě prokázat, že byl náklad skutečně vynaložen. V § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je totiž uvedeno, že jako důkazní prostředek lze užít všech prostředků, jimiž je možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu se zákonem. V tomto ohledu má stěžovatelka za to, že není důvodu čestné prohlášení z těchto prostředků vylučovat a že je to důkazní prostředek na úrovni výslechu svědka. Pokud tedy stěžovatelka jako důkaz pro uskutečněné deklarované práce předložila čestné prohlášení, nelze potom konstatovat, že svá tvrzení neprokázala, aniž by správce daně obsah tohoto prohlášení vyvrátil. Stěžovatelka má za to, že svou důkazní povinnost splnila a uskutečnění deklarovaných prací prokázala a že finančním orgánům se nepodařilo její tvrzení vyvrátit.

Podle stěžovatelky městský soud stejně jako žalovaný setrval na nesprávných závěrech, že své důkazní břemeno neunesla a že žalovaný důkazní prostředky vyhodnotil správně. Stěžovatelka ovšem namítá, že městský soud nepodrobil závěry žalovaného žádnému přezkumu a opomenul hodnotit všechny důkazy ve své

vzájemné souvislosti. Chybně se snažil jen některé z nich zpochybnit. Přitom všechny stěžovatelkou předložené listinné důkazy byly navíc doplněny dalšími důkazy, jako zjištěními dožádaných správců daně, výpověďmi svědků a především svědectvím jednatele společnosti M. S. M. Consulting. Přestože žalovaný i městský soud vzaly za prokázané, že předmětné práce provedeny byly, nebylo však podle jejich názoru prokázáno, že byly provedeny právě deklarovaným dodavatelem. To i přesto, že provedení prací deklarovaným dodavatelem potvrdil jednatel dodavatele i zjištění dožádaných správců daně. Ani žalovaný ani městský soud neuvedly žádné důvody, proč by stěžovatelka za dodané práce platila společnosti M. S. M. Consulting, kdyby tyto činnosti prováděl někdo jiný.

Za nesprávné posouzení právní otázky považuje stěžovatelka úvahu městského soudu, že přestože jsou předloženy formální a další důkazní prostředky, přetrvává i nadále důkazní břemeno na straně daňového subjektu. Vzhledem k právě uvedenému a k absenci zhodnocení důkazních prostředků ze strany soudu je zřejmé, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Na závěr stěžovatelka uvádí, že z podané žaloby i kasační stížnosti je patrno, že správce daně i žalovaný porušily zákon v ustanoveních o řízení před správními orgány. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasačních námitek a shledal je částečně důvodnými. Při svém rozhodování vycházel z následujících podstatných skutečností vyplývajících ze správního a soudního spisu.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu, neboť pokud by zdejší soud dospěl k názoru, že předmětné rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné, již tato samotná skutečnost by byla důvodem pro jeho zrušení. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů stěžovatelka spatřovala ve skutečnosti, že se v něm městský soud vůbec nevyrovnal s námitkou brojící do nesprávného vyloučení faktur přijatých od R. P. a J. N., a dále ve skutečnosti, že městský soud při vypořádání žalobních námitek brojících proti vyloučení faktur přijatých od M. S. M. Consulting nezhodnotil všechny důkazní prostředky.

Nejdříve se zdejší soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku ve vztahu k tvrzenému nevypořádání námitky v něm obsažené. Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka v žalobě uvedla, že „též nesouhlasila s vyloučením faktur od dodavatelů R. P. a J. N. I v tomto případě namítala nesprávný postup správce daně, který po jediném neúspěšném předvolání svědka Martina Šimánka od výslechu tohoto svědka upustil, aniž využil možnost opakovaného

předvolání a posléze předvedení svědka (...), správce daně svoji povinnost podle již výše zmíněného ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu (zákona o správě daní a poplatků - pozn. Nejvyššího správního soudu) porušil i tím, že neprovedl šetření u deklarovaných dodavatelů“, avšak k takto uplatněné námitce se městský soud nevyjádřil. Naopak měl za to, že stěžovatelka nebrojila proti závěrům, které vedly k doměření daně, tj. že nebylo prokázáno vynaložení zdanitelných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2002 u výše uvedených dvou faktur. Zdejší soud se s takovým posouzením předmětné části žaloby neztotožňuje. Pokud stěžovatelka uvedla, že s vyloučením faktur nesouhlasí, nelze bez dalšího konstatovat, že proti závěrům o tom, z jakých důvodů byly předmětné faktury vyloučeny, vůbec nebrojí. Podle Nejvyššího správního soudu je v žalobě obsažena shora uvedená žalobní námitka, kterou bylo nutno vypořádat. Nezabýval-li se však městský soud touto žalobní námitkou, a to třeba z důvodu, že ji za námitku vůbec vědomě nepovažoval, dopustil se tak pochybení, jehož následkem je nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí v této části pro nedostatek důvodů. Tento závěr byl již vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaném pod č. 787/2006 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a mnohokrát zopakován. V citovaném rozsudku bylo uvedeno, že „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Ve světle právě předestřeného nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než důvodnosti této kasační námitky přisvědčit, neboť rozsudek městského soudu je v předmětné části pro absenci vypořádání uplatněné námitky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Již samotné toto zjištění je důvodem pro zrušení a vrácení napadeného rozsudku městskému soudu k dalšímu řízení, který bude povinen se v tomto dalším řízení k nevypořádané námitce vyjádřit.

Přestože Nejvyšší správní soud shledal ve výše uvedené části rozhodnutí městského soudu jeho nepřezkoumatelnost, kasační námitky stěžovatelky brojí rovněž do další části rozhodnutí městského soudu, která však s právě posouzenou částí skutkově ani právně nesouvisí. Nic zdejšímu soudu proto nebrání je přezkoumat. Tyto zbylé námitky směřují do odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k vyloučeným fakturám od společnosti M. S. M. Consulting.

Rovněž ve vztahu k této části odůvodnění stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, neboť ten neměl při rozhodování týkajícím se vyloučených faktur od M. S. M. Consulting řádně zhodnotit všechny důkazní prostředky. Nepřezkoumatelnost z těchto důvodů Nejvyšší správní soud neshledal, neboť městský soud vycházel ze všech ze spisu známých důkazních prostředků, z předmětné části odůvodnění rozsudku městského soudu je patrno, o čem a jak městský soud rozhodoval a z jakých důvodů dospěl ke svým závěrům, o čemž ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s nimi dostatečně

podrobně v kasační stížnosti polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

Proto Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání meritorních námitek stěžovatelky brojících proti závěrům městského soudu v předmětné části odůvodnění. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala především to, že nesouhlasí s vyloučením faktur přijatých od společnosti M. S. M. Consulting z daňově uznatelných nákladů, přičemž uvedla, že jí předložené důkazy svědčí o pravdivosti jejího tvrzení o provedení prací ze strany této společnosti a že náklady na ně vynaložené sloužily pro dosažení příjmů. Své tvrzení podpořila předložením faktur, objednávek, rozpisů provedených prací a výpisy z účtu. V rámci odvolacího řízení stěžovatelka trvala na provedení výslechu Martina Šimánka, jednatele společnosti M. S. M. Consulting, který měl správcem daně zpochybňované provedení prací prokázat. Jiné důkazy na podporu svých tvrzení v rámci daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení nenavrhla. Martin Šimánek svědeckou výpovědí potvrdil, že je jediným jednatelem jak společnosti LUMA, tak společnosti M. S. M. Consulting. Jako jednatel společnosti LUMA objednal u stěžovatelky úklidové práce po povodních. Vzhledem k tomu, že práce bylo příliš mnoho a stěžovatelka nestíhala plnit, požádala Martina Šimánka jako jednatele společnosti M. S. M. Consulting o odbornou spolupráci, přičemž společnost M. S. M. Consulting své služby vyfakturovala předmětnými fakturami vyloučenými správcem daně z daňově uznatelných nákladů. Žalovaný dospěl k závěru, že přes všechny mu známé důkazy nebylo jednoznačně prokázáno, že fakturované služby společnost M. S. M. Consulting fakticky provedla. Přitom zdůraznil, že pochybnosti k uvedeným fakturám byly stěžovatelce sděleny v rámci projednání zprávy o kontrole dne 14. 3. 2006 a stěžovatelka žádné doplnění důkazů nenavrhla. Žalovaný rovněž ve svém rozhodnutí konstatoval, že ani jedna z uvedených faktur neobsahuje rozpis skutečně provedených prací ani rozpis např. aut, počet odevzdaného odpadu, povolenky k vjezdu apod.

Městský soud se s názorem žalovaného ztotožnil. Uvedl, že ve věci nebylo sporu o tom, že předmětné práce provedeny byly, tj. že předmětné prostory byly fakticky vyklizeny a uklizeny, o čemž svědčí rovněž vyjádření Magistrátu hl. m. Prahy ze dne 22. 2. 2006, bylo však nutno za situace, kdy stěžovatelka uplatnila konkrétní daňový náklad, rovněž prokázat, že se faktické plnění vztahuje právě k předkládaným daňovým dokladům a že práce proběhly tak, jak je v předkládaných dokladech tvrzeno. Městský soud uvedl, že bylo nutno prokázat, kdy se tak stalo a co bylo předmětem onoho plnění. Žádný předložený důkaz podle městského soudu nenabízí na předmětné otázky odpověď, a to ani rozpis prací ze dne 27. 9. 2002, ani faktura č. 4/2002, neboť tyto skýtají pouze obecné vymezení odborné pomoci, která měla spočívat mimo jiné v zajišťování dopravců, pomocné mechanizace, mezideponií a skládek odpadů. Nebylo nijak konkretizováno množství a rozsah, ani definováno to, co se pod určitými činnostmi rozumí. Konkrétní údaje nevyplynuly ani z čestného prohlášení Martina Šimánka, ani z jeho výpovědi.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výše uvedenými závěry žalovaného a městského soudu, přičemž při přezkumu jejich rozhodnutí vycházel z následujícího.

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

Podle § 23 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 24 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Z daného vyplývá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má především povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a následně, je-li správcem daně dotázán, rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, publikovaný pod č. 1663/2008 Sb. NSS). Z výše citovaných ustanovení a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že daňově uznatelnými náklady mohou být pouze takové výdaje, které budou daňovým subjektem bez jakýchkoli pochybností prokázány, a to jak jejich faktické vynaložení, tak skutečnost, že byly vynaloženy za účelem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt je zároveň povinen prokázat nejen právě uvedené, rovněž však i skutečnost, že zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, nebo rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73) to znamená, že zpravidla nepostačí, když daňový subjekt pouze předloží faktury či jiné doklady. V případě jistých pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývající jednoznačně potvrdí.

V nyní projednávaném případě byla stěžovatelka povinna při uplatnění daňových nákladů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů řádně

prokázat především to, že k plnění ze strany M. S. M. Consulting skutečně došlo a dále, že náklady stěžovatelkou vynaložené na úhradu plnění ze strany společnosti M. S. M. Consulting byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatelka sice předložila účetní doklady a další listinné dokumenty, které měly plnění prokazovat. Rovněž výpověď svědka Martina Šimánka měla plnění potvrdit. Nicméně z těchto dokladů ani výpovědi svědka nevyplynuly žádné konkrétní informace o předmětném plnění. Vzhledem k ne zcela standardní situaci, kdy společnost LUMA objednala úklidové práce u stěžovatelky, a ta posléze objednala totožné práce u společnosti M. S. M. Consulting, přičemž svědek Martin Šimánek, který plnění ze strany M. S. M. Consulting potvrdil, byl jednatelem jak společnosti LUMA, tak společnosti M. S. M. Consulting, bylo nutno plnění ze strany M. S. M. Consulting doložit takovým způsobem, který by vyloučil jakékoli pochybnosti o pravdivosti tvrzení stěžovatelky o provedení prací právě společností M. S. M. Consulting. Důkazy stěžovatelkou předložené však jednoznačně pravdivost tvrzení stěžovatelky nedokládají a přesvědčivě její tvrzení neprokazují. Stěžovatelka si musela být nestandardnosti situace vědoma, a proto měla svá tvrzení doložit dalšími důkazy, které by zcela vyvrátily jakékoli pochybnosti o tom, že skutečně byla nucena využít služeb společnosti M. S. M. Consulting, a kdy, jaké služby (práce) a za jakou cenu potom byly účtovány. Místo toho předložila jen doklady obecného obsahu, jako faktury s uvedenou celkovou částkou za rovněž obecně vymezené plnění ze strany M. S. M. Consulting, z nichž nelze žádné konkrétní údaje dovodit. Totéž se týká objednávky i rozpisu prací. Během daňového řízení nenavrhla žádné další důkazy, které by jí tvrzené skutečnosti mohly hodnověrným způsobem prokázat, např. výslech dalších svědků, kteří předmětné práce za společnost M. S. M. Consulting vykonávali, a kteří by mohli prokázat, jaké konkrétní práce a kdy byly provedeny. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že dostatečně svá tvrzení prokázala, své důkazní břemeno řádně unesla a že by z důkazů jí předložených jednoznačně vyplývalo, že předmětné náklady by bylo lze za náklady daňové považovat.

V návaznosti na dané nelze souhlasit ani s názorem stěžovatelky, že by se městský soud dopustil nesprávné úvahy, že přestože jsou předloženy formální a další důkazní prostředky, přetrvává i nadále důkazní břemeno na straně daňového subjektu. Z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž jednoznačně vyplývá, že předložení pouhých formálně správných dokladů ještě bez dalšího nezakládá splnění důkazní povinnosti, daňový subjekt je v případě přetrvávajících pochybností povinen předložit i další důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývajících jednoznačně potvrdí. V daném případě byly formální listinné doklady doloženy i dalším důkazem, tj. svědeckou výpovědí Martina Šimánka, nicméně ani tento další důkaz, jak bylo výše předestřeno, nebyl způsobilý jednoznačně rozptýlit jakékoli pochybnosti o pravdivosti tvrzení stěžovatelky. Nejvyšší správní soud opakuje, že to byla právě stěžovatelka, kdo nesl důkazní břemeno a měl správci daně nabídnout co možná nejprokazatelnější důkazy o pravdivosti svých tvrzení. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila také argumentaci, že podle § 31 odst. 8

písm. c) zákona o správě daní a poplatků se důkazní břemeno bez dalšího přesunuje na správce daně za situace, kdy stěžovatelka doloží na výzvu správce daně účetní doklady, potom se ani v tomto ohledu zdejší soud se stěžovatelkou neztotožňuje. Naopak uvádí, že důkazní břemeno o prokázání faktického uskutečnění obchodních případů zavedených v účetnictví leží na stěžovatelce i po předložení účetních dokladů, tím spíše, má-li o jejich uskutečnění správce daně jakékoli pochyby. Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nelze vykládat v tom smyslu, že by důkazní břemeno po předložení perfektních účetních dokladů automaticky přešlo na správce daně, aniž by byl daňový subjekt povinen prokázat rovněž faktické uskutečnění obchodních případů v účetnictví se odrážejících, tj. aniž by byl daňový subjekt povinen řádně prokázat všechny skutečnosti, které sám tvrdí.

Ke své důkazní povinnosti stěžovatelka uvedla, že nebyla povinna prokazovat nic, na čem se sama nepodílela, jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99. Nejvyšší správní soud však stejně jako městský soud konstatuje, že odkaz na předmětný nález je nepřípadný a na právě projednávanou věc nedopadá, neboť je skutkově odlišný. Problematika, kterou se předmětný nález zabývá, se týká vztahu poplatníka, plátce a třetích osob ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a tento závěr v něm uvedený nelze aplikovat na právě projednávanou věc.

Pokud stěžovatelka namítala porušení svého práva garantovaného čl. 38 Listiny základních práv a svobod, neboť jí nemělo být umožněno se seznámit s důkazem - vyjádřením Magistrátu hl. m. Prahy ze dne 22. 2. 2006, městský soud ve vztahu k danému důkazu uvedl, že tento prokazuje pouze skutečnost, že předmětné prostory byly fakticky vyklizeny a uklizeny po povodních v roce 2002. K danému zdejší soud uvádí, že toto vyjádření nebylo způsobilé prokázat, kým, kdy a v jakém rozsahu se na tomto vyklizení podílela společnost M. S. M. Consulting, pouze potvrdilo, že předmětné prostory uklizeny byly, o čemž ovšem nevznikly žádné pochyby. Navíc obsah tohoto vyjádření byl totožný s obsahem vyjádření Magistrátu hl. m. Prahy ze dne 15. 3. 2006, který byl ve spise řádně založen. Pokud stěžovatelka namítá, že jí nebylo umožněno se s tímto důkazním prostředkem seznámit, nemohlo tímto pochybením správce daně dojít k takové vadě řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Tuto námitku proto shledal zdejší soud nedůvodnou.

Přestože lze stěžovatelce přisvědčit, že není pravda, že z výpovědi Martina Šimánka vyplynulo, že o provedení prací neexistuje jiný důkazní prostředek, který by mohl správce daně osvědčit jako důkaz o faktickém provedení prací, když o absenci dalšího dokladu se svědek zmínil jen ve vztahu k doložení odmítnutí následné spolupráce společnosti LUMA se stěžovatelkou v roce 2003, přesto však toto pochybení nemění nic na skutečnosti, že stěžovatelka žádný jiný důkaz, který

by mohl jí tvrzené skutečnosti prokázat, nepředložila. Ani tento nepřesný závěr žalovaného nemohl způsobit jakoukoli nezákonnost jeho rozhodnutí.

Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že správní orgán nesprávně uvedl, že čestné prohlášení není způsobilé samo o sobě prokázat skutečné vynaložení nákladu a je nutno jej považovat za důkazní prostředek jako každý jiný podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, potom Nejvyšší správní soud konstatuje, že se s názorem stěžovatelky neztotožňuje, neboť závěr správního orgánu je zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (k tomu srovnej rozsudek 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS). Proto nelze této námitce přisvědčit. Pro úplnost zdejší soud poznamenává, že pro nyní posuzovanou věc je však stěžejní, že žalovaný při svém rozhodování vycházel ze svědecké výpovědi Martina Šimánka, která obsahově předmětnému čestnému prohlášení odpovídala. Obsah čestného prohlášení doložený svědeckou výpovědí byl při rozhodování zohledněn, a proto je tato námitka stěžovatelky v daném konkrétním případě zcela bezúčelná. V návaznosti na dané zdejší soud opakuje, že pro nyní projednávanou věc je podstatné, že z výpovědi Martina Šimánka následující po předložení předmětného čestného prohlášení nebylo jednoznačně tvrzení stěžovatelky prokázáno, a proto bylo na stěžovatelce, aby svá tvrzení dalšími důkazy doplnila, což neučinila. Nejvyšší správní soud proto námitky brojící proti rozsudku městského soudu týkající se závěrů o správnosti vyloučení faktur přijatých od společnosti M. S. M. Consulting důvodnými neshledal.

Na závěr Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadené rozhodnutí městského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze shora uvedeného důvodu dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná. Napadené rozhodnutí městského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V novém řízení městský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. dubna 2011

JUDr. Radan Malík

předseda senátu