

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **L. K.**, zast. JUDr. Radomilem Ondruchem, advokátem se sídlem Šafaříkova 371/22, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2009, č. j. 12171/09-1102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2011, č. j. 29 Ca 228/2009 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Tím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 18. 12. 2008, č. j. 39900/08/332972/2519. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 1 075 328 Kč. Stalo se tak proto, že po provedené daňové kontrole nebyly uznány dva výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla porušena procesní práva stěžovatele a stěžovateli se

v průběhu tohoto řízení nepodařilo prokázat, že mu uvedené výdaje (náklady) skutečně vznikly.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Krom toho stěžovatel poukazuje i na nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu.

Stěžovatel má za to, že se žalovaný (a posléze krajský soud) neměl spokojit s tvrzením, že stěžovatel práce provedl (což bylo doloženo mnoha důkazy), vynaložil náklady na jejich provedení a neprokázal pouze, že tyto náklady uhradil panu B. a panu K. Z provedených důkazů je totiž zřejmé, že tyto práce nemohl uskutečnit stěžovatel sám. Někomu tedy zaplatit za jejich subdodávky musel a je zcela zřejmé, že jde o jeho náklady.

Žalovaný dle stěžovatele také nesprávně vyhodnotil důkazy, neboť zcela opomenul skutečnost, že ve spise jsou založeny tzv. průpisy dokladů o přijetí peněz. Tento doklad nebyl vyhodnocen jako důkaz odevzdání peněz konkrétním fyzickým osobám. Měl být proveden také znalecký posudek na objem prací, který měl směřovat k tomu, zda objem prací subdodávek odpovídal odevzdaným částkám.

Správce daně podle stěžovatelova názoru ve smyslu § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád z r. 1992"; v textu kasační stížnosti nesprávně označen jako zákon „č. 337/1991 Sb."), neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele. Ve smyslu citovaného ustanovení navíc mohly (a měly) být použity tzv. pomůcky. Takto je po skutkové stránce nastolen fiktivní stav, že objem prací byl uskutečněn za nulové náklady.

Pokud jde o výpověď pana B., uvádí stěžovatel, že je nedůvěryhodná a rozporná s dalšími provedenými výpověďmi jiných svědků, kteří prokazují, že pan B. peníze přebíral. Během daňového řízení navíc stěžovatel plně se správcem daně spolupracoval a poskytnul mu všechny požadované dokumenty. Nemůže být stěžovatelovi k tíži, že jeho dodavatelé (pan B. a pan K.) posléze nedůvěryhodně vypověděli, že žádné peníze od stěžovatele neobdrželi. Stěžovatel ostatně nemá jinou možnost, jak by prokázal, že k provedení prací skutečně došlo.

Závěrem stěžovatel poukazuje také na nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Ten se totiž přes řádně formulovaný žalobní bod nevypořádal s tím, že byly navrženy důkazy spočívající ve znaleckém posudku a výpovědích svědků.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku, který se plně vypořádal se všemi žalobními body. S ohledem na to, že podaná kasační stížnost do značné míry opakuje to, co bylo řečeno v žalobě, poukazuje žalovaný právě na své vyjádření k žalobě.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Dále zdejší soud posuzoval napadený rozsudek z hlediska namítané vady spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti, přičemž dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není. Krajský soud se na str. 7 a násl. svého rozsudku obsáhle vypořádává se všemi žalobními body. Nechybí ani argumentace stran toho, že měl být proveden důkaz znaleckým posudkem a některé důkazy další. Krajský soud (viz zejm. str. 13 rozsudku) dospěl k závěru, že stěžovatel neměl prokázat v průběhu daňového řízení to, že práce byly skutečně realizovány, ale měl prokázat své s tím související náklady. V tomto ohledu by znalecký posudek nemohl přinést do věci jiné světlo, jak krajský soud obsáhle vysvětlil, a tedy odůvodnění jeho rozsudku nedostatečné není.

Podobně nepochybil ani žalovaný, pokud předmětné důkazy neprovedl. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, www.nssoud.cz, správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže z okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu z r. 1992).

Ze spisového materiálu zejména vyplývá, že v předcházejícím daňovém řízení vznikly pochybnosti ohledně faktur vystavených P. B. a F. K., které tyto osoby vystavily za dodávku ve spise blíže vymezených stavebních prací stěžovateli.

Při ústním jednání před Finančním úřadem v Kolíně dne 10. 12. 2007 F. K. uvedl, že si není jistý, zda předložené dokumenty (faktury a pokladní doklady) vystavil a podepsal a na uskutečněné akce, které byly předmětem fakturace, si nevzpomněl. Dne 19. 5. 2008 tentýž svědek kategoricky popřel obchodní kontakt se stěžovatelem a vyslovil domněnku, že podpisy na předmětných fakturách jsou padělány a otisk razítka mohl být opatřen poté, co razítko ztratil.

F. K. před policejním orgánem dne 12. 2. 2009 uvedl, že stěžovatele vůbec nezná a že mu jistě nemohl podepsat žádnou smlouvu, vystavit faktury a provést pro něj práce.

P. B. uvedl při podání vysvětlení před policejním orgánem dne 17. 3. 2009, že pro stěžovatele nikdy nepracoval, a to ani jako zaměstnanec ani jako podnikatel na živnostenský list. Pro stěžovatele nevykonal žádné práce a nedostal za ně zaplaceno, pouze orazítkoval a podepsal fiktivní faktury za slíbenou úplatu. Žádné osoby

nezaměstnával a nepodepisoval ani dohody o uskutečnění díla; podpisy na nich nejsou jistě pravé. Při ústním jednání před Finančním úřadem v Pardubicích P. B. dne 25. 9. 2008 uvedl, že pro stěžovatele žádné práce neprováděl, v předmětném roce 2005 měl živnostenskou činnost zastavenou a byl evidován na úřadu práce. Žádné zaměstnance neměl. V roce 2006 sice uváděl, že pro něj pracoval P. K. a M. M., ale ve skutečnosti tomu tak není. Tyto osoby ani nezná. Z fiktivních faktur, které vystavil a podepsal, měl obdržet polovinu sumy, která byla celkem na fakturách uvedena, tj. asi 1,44 milionu Kč.

Dále byla v daňovém řízení vyslechnuta řada svědků, která měla dle tvrzení stěžovatele pracovat pro pana B., resp. se dodavatelsky podílet na podobných pracích jako pan B.

Dne 2. 6. 2009 na Finančním úřadu pro Prahu 6 vypovídali F. Č. a Ing. P. H. Oba uvedli, že spolupracovali se stěžovatelem, ale jméno P. B. jim nic neříká. Dne 1. 7. 2009 na Finančním úřadě v Příbrami vypověděl Ing. L. V., že rovněž pana B. nezná. Totéž vypověděl dne 24. 6. 2009 na Finančním úřadě Praha-západ P. M. a dne 23. 6. 2009 na Finančním úřadě v Jindřichově Hradci A. H.

Dne 4. 6. 2009 na Finančním úřadě ve Vysokém Mýtě byli vyslechnuti dělníci V. H. a M. H. Oba vypověděli, že znají pana B. Byli u něj, resp. u jeho kolegy pana K., na brigádě. Za brigádu byli vypláceni v hotovosti, doklady na to nemají.

Dne 3. 6. 2009 na Finančním úřadu v Chrudimi vypovídali jako svědci manželé P. K. a M. K. Prvně jmenovaný má stavební společnost a uvedl, že zná stěžovatele i pana B. Byl svědkem, jak pan B. přebírá peníze od stěžovatele. Obdobné vypověděla i M. K.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992). Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na uznání daňových nákladů (viz obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, publ. pod č. 130/1996 Sb.).

Prokazování toho, že náklady byly skutečně vynaloženy, je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz, účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v

ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu z r. 1992 dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán daňově uznatelný náklad, ve skutečnosti nevystavil ten, kdo je na něm uveden, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uznání předmětného nákladu. Správce daně naopak dostál své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu z r. 1992, pokud prokázal, že subjekt uvedený na dokladu tento doklad nevystavil. Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 188/2004, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 44/2005, in: www.nssoud.cz). Z těchto důvodů tak nebylo možno předmětné skutečnosti prokazovat znaleckým posudkem, který by ocenil, za jakou částku mohly být práce realizovány.

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně si opatřil řadu důkazů, na základě kterých lze mít za prokázané, že předmětné faktury nebyly vystaveny P. B. a F. K. Co se týče dokumentů vztahujících se k F. K., tak ani sám stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí takřka nic, proč se domnívá, že tyto dokumenty jsou pravé a nesnaží se předložit žádné důkazy v tomto ohledu, krom obecného tvrzení, že je prokázáno, že předmětné práce jsou provedeny. Znovu je ovšem třeba uvést s ohledem na výše shrnutou judikaturu, že daňovému subjektu nestačí prokázat pouze to, že došlo k realizaci prací. Je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ve vztahu k těmto dokumentům tedy stěžovatel důkazní břemeno neunesl.

Co se týče posouzení výpovědi P. B., i zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry daňových orgánů a krajského soudu. P. B. vypověděl před policejním orgánem v roce 2009 i před finančním úřadem v roce 2008, že práce pro stěžovatele neprováděl a naznačil, že ve své původní výpovědi (z roku 2006) neuváděl záměrně pravdu, neboť za vystavení fiktivních faktur obdržel od stěžovatele úplatu. Soud uvěřil pozdější verzi výpovědi P. B. také z toho důvodu, že ve stěžovatelově případě nešlo o jediný případ nezákonného počínání v tomto ohledu (viz předchozí případ týkající se faktur údajně od F. K.). Navíc bylo zjištěno, že v předmětném zdaňovacím období byl P. B. evidován na úřadu práce a podnikatelskou činnost nevykonával. Ani F. K. ani P. B. pak příjmy plynoucí z realizace těchto staveb neuvedli ve svých daňových přiznáních, což také v kontextu předchozích skutečností zapadá do mozaiky, že předmětné stavby nerealizovali. Důkazem prokazujícím opak nejsou ani pokladní doklady ani vystavené faktury, neboť, jak shodně uvedli ti, kteří měli předmětné práce provádět, tyto doklady vystavili buď fiktivně (B.),

nebo vůbec (K.). Nedůvěryhodný je i způsob předání vysokých (stotisícových) částek v hotovosti v blízkosti stavby, které měly být dodavatelům podle stěžovatele vypláceny.

Ostatně jméno P.B. není známo ani vyslechnutým osobám (F. Č., Ing. P. H., Ing. L. V., P. M., A. H.), které se měly coby stavbyvedoucí jiných obchodních společností podílet na stejných akcích, na nichž se měl dle stěžovatele dodavatelsky podílet i P. B.

P. B. jakožto osobu, se kterou spolupracovali na stavbách, sice potvrdili svědci V. H. a M. H., nicméně ani oni nikterak nedoložili skutečnost, že P. B. obdržel od stěžovatele částku, kterou posléze uplatnil jako svůj náklad. Navíc spolupráce mezi dělníky M. a V. H. a P. B. byla i dle jejich vlastních slov jen velmi volná. M. H. pracoval primárně pro pana K., který ho vyplácel, a V. H. sice měl pracovat pro pana B., ale nemá o tom žádné doklady, nedokázal ani upřesnit, zda šlo vůbec o pracovněprávní vztah a dokonce ani neuvedl, za co obdržel od pana B. peníze.

Ani výpovědi manželů M. K. a P.K. neprokázaly, že P. B. provedl ve stěžovatelem namítaném rozsahu předmětné práce a obdržel za ně stěžovatelem uvedenou částku. Tito svědci sice uvedli, že P. B. obdržel od stěžovatele nějakou částku, ale z jejich svědectví nikterak neplyne, že P. B. provedl práce v celém rozsahu a obdržel za to částku ve výši 2 880 561,60 Kč (včetně DPH). Svědci pouze spatřili P. B. přebírat určitou sumu, nicméně sám P. B. připustil, že od stěžovatele převzal jistý obnos, nikoliv však za provedení prací, ale za vystavení fiktivních faktur. Provedení prací P. B. neprokazují ani stavební deníky založené ve spise – jméno P. B. se v nich vůbec neobjevuje. Ani ve vztahu k dokumentům týkajícím se P. B. se tedy stěžovateli nepodařilo unést důkazní břemeno, jak správně konstatoval žalovaný i krajský soud.

Zdejší soud nemohl přisvědčit ani námitce, že daňová povinnost měla být stanovena náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992). V dané věci nebylo nutno přistoupit na pomůcky, neboť účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, oba www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť průkaznost účetnictví byla vyvrácena toliko částečně (zejm. stran výše uvedených nákladů). Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky.

Závěrem soud pro úplnost dodává, že ve věci téhož stěžovatele rozhodl soud obdobně také pod sp. zn. 2 Afs 54/2011; lze tedy poukázat i na závěry tam učiněné.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu