

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. J.,** zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 31. 7. 2012, č. j. 59 Af 52/2011 – 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce Z. J. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 31. 7. 2012, č. j. 59 Af 52/2011 – 60, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec (dále též „krajský soud"), napadeným rozsudkem ze dne 31. 7. 2012, č. j. 59 Af 52/2011 – 60, zamítl žalobu Z. J., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „žalovaný" nebo „finanční ředitelství") ze dne 1. 8. 2011, č. j. 6422/11-1100-500144, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále též „správce daně") ze dne 29. 9. 2009, č. j. 78686/09/187911506070, jímž žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 285.536 Kč a současně vyměřeno i penále ve výši 57.107 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že podstatou sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky, zda částky 268.300 Kč a 197.840 Kč, které byly

žalobci fakturovány T. B., a částka 497.000 Kč bez daně z přidané hodnoty fakturovaná R. B. (ve všech případech za provedení subdodavatelských prací na zakázce žalobce pro Liberecké strojírny, s. r. o. v areálu TRW Carr s. r. o. Řepov) jsou daňově uznatelnými náklady žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů"), či nikoliv. V řízení však vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda deklarovaní subdodavatelé a jejich zaměstnanci skutečně opakovaně vstupovali do uzavřeného areálu, kde měly subdodavatelské práce probíhat a zda v tomto areálu skutečně provedli deklarované svářečské, montážní, demontážní a pomocné práce v rozsahu, jak bylo žalobcem deklarováno. Žalobce jako daňový subjekt měl proto předložit konkrétní důkazy o tom jak uvedení subdodavatelé v určitém čase a rozsahu skutečně realizovali deklarované práce a že uvedené finanční částky byly skutečně zaplaceny za subdodavatelskou práci pro Liberecké strojírny s. r. o. Jen tak bylo možno deklarované výdaje považovat za daňově účinné. To platí tím spíše, pokud byly finanční částky vypláceny bez dalšího v hotovosti subdodavateli B. a se značným časovým odstupem (2008), a u subdodavatele B. neměl žalobce dokonce ani doklad o provedené výplatě (výjma záznamu o hotovostní platbě v analytické evidenci). Stejné platí i pokud žalobce na zakázce sám pracoval se svými vlastními zaměstnanci. Jelikož žalobce požadované skutečnosti neprokázal, krajský soud se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného o tom, že žalobce důkazní břemeno neunesl a důkazy provedenými v daňovém řízení pochybnosti nerozptýlil (neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů). Je tomu tak proto, že k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů nestačí pouze formálně bezvadné účetní doklady, ale uskutečnění daného účetního případu je třeba prokázat jinými důkazy i po stránce faktické. Žalobce si však nevedl žádné doklady o charakteru, rozsahu, době a kvalitě provedení subdodavatelských prací a jejich převzetí. Nevedl ani stavební deník (montážní deník), neměl k dispozici zápisy o jednání se subdodavateli, ani zápisy o převzetí části jejich plnění, o tom, že by měl k dispozici např. svářečské průkazy od pracovníků subdodavatelů, ani položkový rozpočet, z něhož by bylo možno dovodit provedené práce. Nepředložil ani neoznačil důkazy k prokázání svých tvrzení, že subdodavatelům zajistil takový vstup do areálu, kdy se nemuseli hlásit jak při příchodu, tak i při odchodu do knihy návštěv. Že by deklarované doklady byly daňově účinné neprokazují ani další důkazy provedené v daňovém řízení (výpovědi L. J., J. P., D. N.). Naopak po opakování výpovědo svědka P. je nutno zásadní důkazní váhu přikládat výpovědi svědkyně K. ohledně knihy návštěv a regulérnosti v ní obsažených záznamů, která vyvrací, že by se uvádění dodavatelé zdržovali v areálu, kde k subdodavatelským pracem mělo docházet. Uvedenému závěru pak svědčí i výpověď zaměstnance jiného subdodavatele žalobce Z. M., který potvrdil, že vrátnicí nebyl volný průjezd vozidel a že se musel zapsat v knize návštěv. Žalovaný proto zcela správně dovodil, že v knize návštěv, vjezdů a výjezdů byly vjezdy a výjezdy vozidel, jakož i návštěvy řádně evidovány. Z výpovědi svědka N. sice vyplynulo, že na stavbě byla osoba romského původu – R. B. Tato výpověď však neprokazuje, že deklarované práce byly provedeny uvedenými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Tento svědek výslovně např. uvedl, že svářečské práce prováděla pouze společnost žalobce a tedy žádný subdodavatel R. B. za cenu 184.400 Kč, ačkoliv toto mělo podle žalobce vyplývat z příloh k faktuře a ze smlouvy o dílo. Svědek nepotvrdil ani identitu subdodavatelů a ani rozsah prací, které měli provádět, stejně jako počet osob, které je měli provádět. Stejně tak nedokázal konkrétně uvést práce, jež měli realizovat zaměstnanci žalobce. Naopak uvedl, že zaměstnanci žalobce prováděli sami také montáž plošiny a odkládací plochy. Krajský soud se proto ztotožnil s hodnocením provedených důkazů ze strany správních orgánů v tom směru, že tyto

důkazy neprokázaly, zda deklarované práce byly provedeny v rozsahu, jak je žalobce deklaroval. Obstojí proto jejich závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něm v daňovém řízení vázlo, a tedy neprokázal, že by deklarované výdaje za subdodavatelské práce byly daňově uznatelným výdajem. Krajský soud nepřisvědčil rovněž výtce, že správce daně a žalovaný zůstali pouze v rovině vyjádřených pochybností. Správce daně naopak své důkazní břemeno unesl, což vyplývá z provedeného dokazování. Relevantní není ani předestřená okolnost, že v daňovém řízení nebyla zpochybněna celá subdodávka žalobce pro objednatele celé zakázky – Liberecké stojírny s. r. o. (a tím i dosažené příjmy/výnosy). Okolnost, že nebylo prokázáno působení subdodavatelů pro žalobce totiž neznamená, že by žalobce svůj závazek vůči této společnosti nesplnil a dílo mu nedodal. Jelikož krajský soud žalobu z uvedených důvodů neshledal opodstatněnou, tak ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene žalovaným, resp. otázku oprávněnosti uplatněných výdajů daňového subjektu, kterými jsou náklady od subdodavatelů – T. B. a R. B. [nesprávný výklad ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. § 92 odst. 3 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) krajským soudem].

Krajský soud zejména vadně vyhodnotil svědeckou výpověď svědka R. B., který výslovně v protokolu ze dne 1. 6. 2009, č. j. 73826/09/243931604887, potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění. Uvedl, že pro stěžovatele prováděl práce na zakázce TRW Carr, s. r. o. Řepov, a že za to obdržel úhradu dle vystavené faktury. V předložených plánech stavby svědek B. také označil místo, kde pracoval, a potvrdil, že to bylo právě na rozšíření plošiny (železný ochoz podél výrobní linky). Výpověď svědka B. potvrdil ve své výpovědi svědek J. P., který v TRW Carr, s. r. o. pracoval jako technický náměstek. Výpověď svědka B. pak potvrdil i svědek - zaměstnanec stěžovatele – D. N., který prohlásil, že: „Vím, že tam byl, vím, že dělal na této akci“. Podle stěžovatele žalovaný pochybil i v otázce prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů od subdodavatele T. B. Je tomu tak proto, že správci daně předložil objednávku firmy Jahoda Topenářství, včetně rozpisu prací a cen a dále i faktury č. 3/1/2007 znějící na částku 268.300 Kč a fakturu č. 11/02/2007, znějící na částku 197.840 Kč. Jelikož provedené platby byly náležitě doloženy prostřednictvím pokladních dokladů má za to, že splnil svou důkazní povinnost ve smyslu ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků. O tom, že k provádění deklarovaných prací skutečně došlo, svědčí i výpověď J. P. Stěžovateli jako daňovému subjektu nemůže jít k tíži, že obsah svědecké výpovědi T. B. nebyl správce daně sto ověřit. Správce daně v této souvislosti nevyužil všech dostupných prostředků k tomu, aby řádně zjistil skutkový stav věci. Jeho postup pak schválil chybně i žalovaný. Pokud tedy krajský soud zamítl žalobu i on vyšel z nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Nelze vzít za směrodatnou ani argumentaci finančních orgánů, která je ve značné míře založena na evidenci návštěv v areálu, v němž byla zakázka prováděna. Stejně tak mu jako daňovému subjektu nelze přičítat k tíži, že subdodavatel B. řádně neplnil své povinnosti a příjem obdržený od něho nezdanil. Pokud měl žalovaný o pravdivosti svědka pochyby, měl

realizovat svá oprávnění vyplývající z daňového řádu, a nikoliv důkaz hodnotit tak, že tato výpověď byla vyvrácena. Rozsudek krajského soudu, kterým byla potvrzena správnost rozhodnutí žalovaného, je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004, když daňovému subjektu jako žalobci byly zdaněny výnosy a nebylo přihlédnuto k jím vynaloženým nákladům. Správní orgány po celou dobu řízení uvažovaly pouze o příjmech, ale výdaje, které musel jako daňový subjekt nutně vynaložit, ponechaly stranou své pozornosti. Ze všech těchto důvodů má stěžovatel za to, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, třeba ho zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem především odkázalo na veškerá svá předešlá vyjádření obsažená ve spise, jakož i na obsah předloženého správního spisu a napadené rozhodnutí. Stěžovatel uplatňuje tytéž důvody jako v předešlých řízeních s tím rozdílem, že nyní vytýká nezákonnost rozsudku krajského soudu. Rozsudek krajského soudu ale považuje finanční ředitelství za přiléhavý a věcně správný. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů podřaditelných ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, pro 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 jeho zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud při svém rozhodování zabýval nejprve otázkou namítaného nesprávného právního posouzení věci samé, či vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že se správní soud podle jeho mínění dostatečně nevypořádal s jeho žalobním argumentem, v němž dovozoval ze strany správních orgánů - s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, - upření práva na to, aby si uplatnil k předmětné zakázce výdaje/náklady, které mu s ní měly vzniknout.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž

jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se vypořádal s vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakého skutkového stavu (zjištěného správními orgány) krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje správní soud právní závěry stěžovatele za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozsudku krajský soud zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů došel k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když správním orgánům nepředložil důkazy, jimiž by prokázal, že sporné práce a náklady byly skutečně stěžovatelem vynaloženy. Z uvedeného rozsudku také vyplývá, jak krajský soud hodnotil jednotlivé důkazy navržené stěžovatelem a výpovědi svědků (L. J., J. P., D. N., J. K. a R. B. (str. 9 a násl. rozsudku). Je z něj také dostatečně zřejmé, na základě jakých skutečností pokládal ty které důkazy za věrohodné, a které naopak za nevěrohodné a vyvrácené.

Z napadeného rozsudku dále vyplývá (str. 13 odst. 5 a str. 14 odst. 1 rozsudku), proč krajský soud došel k závěru, že poukazovaný judikát Ústavního soudu (sp. zn. II. ÚS 664/2004) na stěžovatele nedopadá. Je v něm i blíže objasněn závěr, že nezpochybnění příjmu stěžovatele za zakázku pro Liberecké strojírny, s. r. o. ještě nutně neznamená, že by správce daně či žalovaný v odvolacím řízení byli povinni stěžovateli uznat veškeré výdaje, které si tento při zjišťování základu daně zahrnul do daňově uznatelných výdajů (nákladů). Bylo při tom zdůrazněno, že nebylo povinností správce daně či žalovaného prokazovat a zjišťovat, jak zakázku stěžovatel nakonec zrealizoval. Bylo naopak povinností stěžovatele prokázat oprávněnost uplatňovaných výdajů (svou povahou prací výrobní povahy). Toto však stěžovatel ani z části neprokázal. Neprokázal-li stěžovatel přesný rozsah deklarovaných prací, který pro něj měly být subdodavatelsky provedeny, nelze se i podle Nejvyššího správního soudu, ze strany stěžovatele úspěšně domáhat (s poukazem na uvedený nález Ústavního soudu), aby mu jím uplatněné výdaje byly uznány jako oprávněné.

Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a není ani zatížen jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu jsou nezákonné pro nesprávné právní posouzení otázky neunesení důkazního břemene stěžovatelem a pro vady řízení při zjišťování skutkového stavu věci v řízení před správními orgány, resp. při hodnocení důkazů, a že proto mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.

Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že v řízeních o kasačních stížnostech je přezkoumávána zákonnost rozhodnutí správních soudů (krajských soudů a Městského soudu v Praze) a nikoliv rozhodnutí žalovaného nebo správce daně. To znamená, že je třeba, aby stěžovatel směřoval své výtky (stížnostní důvody a k nim se vztahující argumenty) vůči skutkovým a právním závěrům správních soudů (zde krajského soudu). Přestože kasační stížností předestřená argumentace stěžovatele v projednávané věci směřuje především na vrub rozhodnutí žalovaného a nikoliv na vrub úvah krajského soudu, došel Nejvyšší správní soud k závěru, že uvedené výtky lze přiměřeně vztáhnout i vůči krajskému soudu, neboť ten se s hodnocením důkazů provedeného správními orgány ztotožnil, a shledal v souladu se zákonem i žalovaným provedené hodnocení důkazů a vyslovený názor o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele.

Podle ust. § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný.

Podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků 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. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Podle ust. § 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 ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

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

Stěžovatel vytýká žalovanému, že při zjišťování skutkového stavu věci (při hodnocení důkazů) přikládal nesprávně nízkou váhu svědeckým výpovědím subdodavatele B., J. P., zaměstnance stěžovatele D. N. a že se nepřípadně opřel o evidenci návštěv v areálu, kde měla deklarovaná činnost subdodavatelů probíhat.

Pro daňové řízení, ať již je vedeno podle zákona o správě daní a poplatků nebo podle daňového řádu, podle něhož bylo řízení se stěžovatelem dokončeno, platí zásada, že řízení vede správce daně a daňový subjekt (stěžovatel) je povinen prokazovat veškerá svá tvrzení (zde tvrzení o oprávněnosti uplatněných nákladů za subdodavatelské práce od R. B. a T. B.). Toto obecné pravidlo bylo v projednávané věci rozšířeno i na základě rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2009, č. j. 44882/09/187931501354, vydaného v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel byl tedy povinen správci daně prokázat oprávněnost jím od základu daně odečtených částek výdajů/nákladů za subdodavatelské práce. Tato povinnost v sobě nezahrnuje pouze povinnost tyto výdaje správci daně doložit po formální stránce listinnými důkazy (fakturami, výdajovými doklady), ale i povinnost prokázat, že k deklarovaným plněním (účetním případům) skutečně došlo tak, jak je tvrzeno, tedy prokázat je po faktické stránce. Formální důkazy (faktury, výdajové doklady) nejsou sto prokázat, že k subdodavatelským pracím skutečně došlo. Není -li prokázána faktická realizace deklarovaných plnění (účetních případů), tj. skutečné provedení těchto prací co do jejich rozsahu (věcného i osobního) a jejich průběhu a výsledku, nelze takové výdaje / náklady považovat za daňové účinné. Bylo tedy na stěžovateli, aby všemi jemu dostupnými prostředky prokázal, že se subdodavatelské práce skutečně udály v deklarovaném rozsahu a byly vykonány deklarovanými dodavateli specifikovanými v předložených subdodavatelských fakturách. Správce daně a žalovaný (oproti stěžovateli) došly k závěru, že předložené a shromážděné důkazy neprokazují, že k subdodavatelským pracím došlo fakticky tak, jak bylo předestřeno stěžovatelem (jak jím bylo účtováno). Pokud subdodavatelské práce nebyly prokázány po faktické stránce, není ani odůvodněný závěr, že uplatněné výdaje stěžovatelem byly uplatněny v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tímto závěrem se pak zcela oprávněně ztotožnil i krajský soud.

Stěžovatelem poukazované důkazy – svědecké výpovědi neprokazují, že by deklarované subdodavatelské práce byly provedeny uvedenými subdodavateli a stejně tak neprokazují, že by byly provedeny v deklarovaném rozsahu a v rozhodném období, když zakázka byla realizována od 13. 11. do 22. 12. 2006.

Z výpovědi deklarovaného subdodavatele R. B. vyplývá, že pracoval jen pro pana J., jak je uvedeno na faktuře; že práce neprováděl sám, že pro něj dělali i subdodavatelé z Mladé Boleslavi, jejichž jména si ale nepamatuje. Z této výpovědi vyplývá, že do areálu, kde měly subdodavatelské práce probíhat, dojížděl sám a vlastním vozidlem VV Passat, jehož značku si nepamatuje. K otázce stěžovatele a k předložené fotografii pak obecně sdělil, že na výrobní hale, která byla na stěžovatelem předložené fotografii opravdu pracoval - „na rozšíření plošiny“. Z této výpovědi však již nevyplývá, jaké konkrétní práce měl vykonávat (zda šlo práce pomocné, či odborné - svářečské). Nevyplývá z ní ale to, zda a v jakém rozsahu měl práce vykonávat sám a v jakém rozsahu jiní subdodavatelé, v jakém období měla být práce vykonávána, ani v čem konkrétně měla spočívat jeho subdodavatelská činnost, vyčíslená stěžovatelem na částku 497.000 Kč bez daně z přidané hodnoty ke dni 30. 11. 2006 (datum uskutečnění zdanitelného plnění). Tato výpověď tedy neobjasňuje, jaké konkrétní práce měly být svědkem stěžovateli poskytnuty, v jakém období k nim mělo dojít, ani kým měly být konkrétně poskytovány. Z obsahu předloženého správního spisu dále vyplývá, že práce na dodávce pro Liberecké strojírny, s. r. o. měly probíhat v období od 13. 11. 2006 do 22. 12. 2006, že k fakturaci mělo dojít až po provedení díla (čl. IV. předložené smlouvy o dílo), že podle smlouvy mělo jít o pomocné práce (čl. I. smlouvy) a že podle předložené faktury mělo jít o práce svářečské a montážní. Z výdajového a příjmového dokladu je patrné, že k úhradě za deklarované subdodavatelské služby mělo dojít až v roce 2008, tj. po dvou letech od jejich realizace. Již s ohledem na tyto skutkové nesrovnalosti nelze výpověď svědka B. považovat za důkaz prokazující oprávněnost stěžovatelem uplatněných nákladů za subdodavatelské práce dle faktury č. 11/2006. Na uvedeném hodnocení tohoto důkazu nic nemění ani okolnost, že svědek J. P. prohlásil, že na stavbě viděl robustního pána rómské národnosti, kterého viděl na plošině provádět „standardní, manipulační a montážní práce“. Věrohodnost podané výpovědi svědka naopak vyvrací, jak bylo přiléhavě zdůrazněno žalovaným i krajským soudem, údaje z knihy návštěv, knihy vjezdů a výjezdů vozidel v areálu firmy TRW - Carr s. r. o., Řepov, kde měly subdodavatelské práce probíhat (do knihy návštěv nikdy nebyla zapsána jména stěžovatelem uváděných subdodavatelů), ve spojení s výpovědí svědkyně J. K. (vjezd vozidel se evidoval, přítomné osoby se evidovaly v knize návštěv). Nadto z výpovědi svědka N. vyplývá, že svářečské práce byly výhradně realizovány přímo zaměstnanci stěžovatele.

Pokud tedy správce daně a žalovaný došly při hodnocení provedených důkazů k závěru, že svědecká výpověď R. B. není relevantním důkazem prokazujícím, že si stěžovatel oprávněně zahrnul do nákladů částku 497.000 Kč za subdodavatelské práce od R. B., nelze tomuto závěru ničeho vytknout. Pokud pak k takovému závěru došel i krajský soud, není tento závěr, jak mylně dovozuje stěžovatel, vadným a jeho rozhodnutí tak není založeno na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení.

Uvedené platí tím spíše, i pokud jde o deklarované subdodavatelské práce od T. B., k nimž stěžovatel v daňovém řízení, ani v řízení před soudem, nedoložil žádný důkaz (vyjma důkazů formálních), který by svědčil tomu, že deklarované subdodavatelské služby (montážní a pomocné práce dle předložené objednávky) byly skutečně realizovány tak, jak vyplývá z objednávky datované dnem 15. 10. 2006. Z provedených výpovědí svědků N., ani P. nelze dovozovat na faktickou realizaci deklarovaných služeb. Z výpovědi svědkyně J. K. a z listinné dokumentace – knihy návštěv, vjezdů a výjezdů z areálu, pak nelze

usuzovat na to, že by uvedený subdodavatel vůbec vstupoval do areálu a byl sto tak nejen provádět uvedené práce, ale nad to v deklarovaném rozsahu.

Ze shromážděných důkazů v daňovém řízení ke stěžovatelem uplatněnému nákladu na subdodavatelské práce od firmy: R. B. i od firmy T. B. tak nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému došel již krajský soud, a to, že provedeným dokazováním ve správním řízení nebyla stěžovatelem doložena faktická realizace tvrzených subdodavatelských prací R. B. ani T. B. pro stěžovatele, jak bylo v daňovém řízení deklarováno. Řízení před správními orgány tak nebylo zatíženo stěžovatelem dovozovanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci a hodnocení důkazů.

Žalovaný a krajský soud proto výpověď svědka B. po právu nepovažovaly za relevantní důkaz o tom, že by se deklarované subdodavatelské práce udály tak, jak bylo stěžovatelem v daňovém řízení předestíráno. Vadně nebyly vyhodnoceny ani svědecké výpovědi J. P. a D. N. Tyto totiž neprokazují, že by stěžovatelem deklarovaní dodavatelé provedli subdodavatelské práce, či že by tyto dokonce dosáhly rozsahu, jak je specifikováno v sporných fakturách.

Neobstojí ani námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku hodnocení důkazů, které bylo podkladem pro závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, zejména svědeckých výpovědí subdodavatele B., či listinných podkladů k pracím provedených subdodavatelem B., k jejichž faktické realizaci však nedoložil stěžovatel žádný relevantní důkaz. Nedůvodné je také tvrzení stěžovatele, že správními orgány i krajským soudem byly upřednostněny listinné podklady (kniha návštěv) oproti poukazovaným svědeckým výpovědím. Je tomu tak proto, že výpověď uvedeného svědka byla sama o sobě neurčitá a byla vyvrácena nejen zmíněnými důkazy – výpovědí svědkyně K., pracovnice vrátnice, ve spojení s knihou návštěv (do areálu se neměl dostat nikdo, kdo nebyl evidován na vrátnici), ale také výpovědí svědka N., který uvedl, že svářečské práce prováděla výlučně firma stěžovatele. Pokud však stěžovatel v daňovém řízení správci daně nedoložil, v čem spočívalo plnění subdodavatelů, co tito pro něj konkrétně a kdy vykonávali, tedy za jakou fakticky vykonanou práci měly být deklarované výdaje stěžovatelem vynaloženy, nelze dospět k jinému závěru než takovému, že nebyla prokázána faktická realizace vykazovaných subdodavatelských prací v deklarovaném rozsahu. Za tohoto stavu pak nelze předložené a zaúčtované výdaje stěžovatele považovat za daňově účinné. Vždy je totiž potřeba - pro posouzení výdaje jako daňově účinného - aby jeho vynaložení bylo stvrzeno také po stránce faktické. Nelze proto dospět k závěru, že krajský soud vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci.

V souladu se zákonem je i závěr krajského soudu, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal správci daně a žalovanému oprávněnost uplatněných nákladů.

Důkazní břemeno v daňovém řízení vázne apriori na daňovém subjektu. Tento byl ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. je ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu povinen správci daně, který vede daňové řízení, prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních, jakož i k tomu, k čemu byl v průběhu daňové kontroly vyzván. Uvedenému pak svědčí i dikce zákona o daních z příjmů, podle které lze odečíst od základu daně pouze náklady ve výši prokázané poplatníkem. Právní úprava důkazního

břemene tedy znamená, že daňový subjekt byl v rámci u něj prováděné kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 povinen správci daně prokázat, že jím původně uplatněné náklady za subdodavatelské práce byly realizovány právě deklarovanými dodavateli, a v účtovaném rozsahu. Jinými slovy vyjádřeno, povinnost prokázat svá tvrzení neznamená, jak se evidentně stěžovatel mýlí, povinnost doložit tyto náklady po formální stránce, ale také povinnost prokázat, že se sporné účetní případy realizovaly tak, jak je jím deklarováno a účtováno. To znamená povinnost prokázat, že deklarované práce provedli skutečně deklarovaní dodavatelé, a to v uvedeném čase, rozsahu a výsledku.

Pokud nebylo prokázáno, že sporné plnění bylo realizováno v předestřeném rozsahu a deklarovanými subdodavateli, jak uvádějí stěžovatelem předložené faktury, je nutno dospět k závěru, že stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti (neunesl důkazní břemeno). Takové neprokázané náklady pak nelze považovat za daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že daňově účinnými náklady jsou jen náklady ve výši prokázané poplatníkem. V této věci tomu tak nebylo (skutečné poskytnutí subdodavatelských prací uvedenými subdodavateli v rozsahu deklarovaném spornými fakturami nebylo prokázáno).

Pro posouzení otázky unesení důkazního břemene byl pro krajský soud rozhodný skutkový stav zjištěný správními orgány, tedy stav, který tu byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného. Pokud nebyl stěžovatelem v žalobě namítán nedostatečně zjištěný skutkový stav věci (bylo namítáno jen jeho nesprávné hodnocení) a stěžovatel se nedomáhal opakování některých rozhodných důkazů při jednání před soudem, či provedení zcela nových důkazů, jež by mu svědčily (srov. § 77 s. ř. s.), nezbylo krajskému soudu než vyjít ze skutkových zjištění žalovaného.

Krajský soud tedy pouze posuzoval, zda obstojí úvahy žalovaného ohledně hodnocení důkazy vytvořeného skutkového stavu věci. Jelikož krajský soud neshledal, že by hodnotící soudy žalovaného stran jednotlivých důkazů vybočovaly z mezí logického vyvozování, došel oprávněně k tomu, že je v souladu se zákonem závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Stěžovatel byl na základě u něj prováděné daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a na základě výzvy správce daně ze dne 28. 4. 2009, č. j. 44882/09/187931501354, povinen odstranit pochybnosti správce daně. Byl mimo jiné povinen prokázat, že zaúčtované výdaje na základě subdodavatelských faktur byly výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Byl to tedy stěžovatel, kdo byl povinen prokázat, že skutečně pro něj deklarovaní subdodavatelé B. a B. vykonávali subdodavatelské práce v tvrzeném rozsahu. Za tohoto stavu správně krajský soud uvedl, že nebylo povinností správce daně a žalovaného stěžovateli prokazovat, v jakém rozsahu byly, či nebyly práce deklarovanými subdodavateli provedeny, či zda byl stěžovatel sto uvedenou zakázku pro Liberecké strojírny s. r. o. realizovat sám prostřednictvím svých zaměstnanců, nebo zda tak učinil za přispění jiných osob.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud došel ke správnému právnímu názoru, že důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů za subdodavatelské práce od R. B. a T. B. v daňovém řízení zcela vázlo na stěžovateli jako daňovém subjektu. Pokud pak krajský soud (ve shodě s žalovaným) došel k závěru, že stěžovatelem v daňovém řízení předestřené důkazy, včetně poukazovaných výpovědí

svědků, nebyly dostatečné k prokázání toho, že deklarované subdodavatelské práce byly skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu, a že na ně stěžovatel skutečně vynaložil v nákladech uplatněné částky, nelze dojít k jinému závěru, než takovému, že se stěžovatel dostal do důkazní nouze.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 31. 7. 2012, č. j. 59 Af 52/2011 – 60, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu 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 25. října 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu