

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **V. J.**, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2011, čj. 6686/11-1100-500144, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 14. 8. 2012, čj. 59 Af 53/2011 - 59,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I.
### Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyně v roce 2006 podnikala se svým manželem jako spolupracující osoba. Podíl žalobkyně na příjmech a výdajích společného podnikání činil 45 %. Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) na základě zjištění z provedené daňové kontroly na daních z příjmů fyzických osob za rok 2006 žalobkyni platebním výměrem ze dne 29. 9. 2009, čj. 78700/09/187911506070 dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 38.688 Kč. Současně jí stanovil penále ve výši 7.737 Kč. Odvolání žalobkyně

proti uvedenému rozhodnutí žalovaný *(pozn. NSS: s účinností od 1. 1. 2013 byla dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky všechna finanční ředitelství zrušena a dle § 20 odst. 2 cit. zákona přenesena působnost finančních ředitelství na Odvolací finanční ředitelství)* rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu.

[2] Krajský soud žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Námitky nesprávného rozložení důkazního břemene, nesprávného hodnocení důkazů a nedostatečného odůvodnění rozhodnutí neshledal důvodnými. Své závěry krajský soud opírá o ustálenou judikaturu zdejšího soudu a Ústavního soudu.

## II.
## Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje způsob, jakým krajský soud posoudil rozložení důkazního břemene mezi ni a správce daně v daňovém řízení. Tvrdí, že předložením objednávek, faktur, pokladních dokladů a projektové dokumentace k příslušné zakázce splnila svou důkazní povinnost podle § 31 zákona o správě daní a poplatků a prokázala tak oprávněnost uplatnění výdajů na subdodavatelské práce. Faktické přijetí zdanitelných plnění ve formě subdodavatelských prací potvrdil i výslech několika svědků (J. P., D. N., R. B., L. J.). Důvody, které uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, jsou dle jejího názoru zavádějící, v rozporu s obsahem spisu a s provedeným dokazováním. Postupem žalovaného došlo dle stěžovatelky k porušení zákazu předběžné selekce důkazů. Odkazuje přitom na judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. II. ÚS 173/01) a zdejšího soudu (sp. zn. 5 Afs 5/2008). Je přesvědčena, že správce daně ponechal své závěry toliko v rovině neprokázaných pochybností. Správce daně setrval na svých pochybnostech, aniž by přinesl dostatečný důkaz opaku a následně jí postihl tím, že jí předmětné náklady vyloučil ze základu daně. Stěžovatelka zastává názor, že pokud nebyl žalovaný přesvědčen o správnosti tvrzených skutečností, byl povinen stěžovatelku seznámit s důkazními prostředky, které její prokázaná tvrzení beze vší pochybnosti vyvracejí. Tak však žalovaný neučinil a zásadně pochybil, nevypořádal-li se s předloženými důkazními prostředky dostatečným způsobem nebo je bez dostatečných důvodů odmítl akceptovat.

[5] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud, resp. žalovaný, vyhodnotil některé provedené důkazy (zejména knihu evidencí návštěv areálu; výpověď svědka R. B.; či dále též okolnosti, které vyplynuly v souvislosti se subdodavatelem T. B., např. druh a barva jeho vozidla, neexistence jeho zaměstnanců, žádná evidence jeho podnikatelských příjmů za rok 2006). Blíže pak uvádí, v čem spatřuje nesprávnost jejich hodnocení. Pokud tedy krajský soud závěry žalovaného potvrdil, rozhodl způsobem, který nemá oporu ve spise.

[6] Na závěr stěžovatelka zdůrazňuje, že předmětné práce nemohla objektivně bez subdodavatelských prací vykonat. Tvrdí, že krajský soud se proto nedostatečně

pokračování

vypořádal s argumentem, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která zohledňuje výdaj na zajištění tohoto příjmu, což se ale v jejím případě prý nestalo. Tento názor opřela o nález Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 664/04. Za nesrozumitelný, a tím nepřezkoumatelný, považuje též závěr žalovaného o vyvrácení výpovědi R. B., založený právě na tak okrajové skutečnosti, jakou je to, že si stěžovatelka, resp. její spolupracující manžel, po několika letech nevybavili zcela přesně podobu tohoto bývalého dodavatele.

[7] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, resp. k jejímu doplnění ze dne 11. 10. 2012, uvádí, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Dle jeho názoru se krajský soud se všemi námitkami stěžovatelky řádně vypořádal. S argumentací stěžovatelky žalovaný nesouhlasí, neboť nemá oporu v zákonné úpravě ani ve spisové dokumentaci. Odkázal přitom na všechna svá předešlá vyjádření obsažená ve spise a na správní spis. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

## III.
## Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); vada, jíž je povinen se zabývat i bez návrhu, byla součástí kasačních námitek.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že v řízeních o kasačních stížnostech přezkoumává zákonnost rozhodnutí soudů ve správním soudnictví. Stěžovatelka by měla své námitky a argumenty v prvé řadě směřovat ke skutkovým a právním závěrům krajského soudu. Kasační stížnost by tak neměla být pouhou reprodukcí žaloby, ale měla by být především polemikou s právními a skutkovými závěry krajského soudu. Přestože stěžovatelka své kasační námitky směřuje především na vrub rozhodnutí žalovaného, zdejší soud uvedené výtky přiměřeně vztáhnul i na napadený rozsudek krajského soudu, neboť ten se s hodnocením důkazů provedeným správními orgány ztotožnil, a shledal v souladu se zákonem i vyslovený názor o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti obdobně jako v žalobě tvrdí, že vyloučení daňových výdajů za subdodavatelské pomocné práce T. B. a R. B. v celkové výši 515.840 Kč považuje za nesprávné, neboť finančním orgánům předložila veškeré doklady, kterými oprávněnost těchto výdajů prokázala. Mezi účastníky řízení je tedy sporné, zda stěžovatelka uplatnila předmětné výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2006, jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[13] Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatelka mj. namítá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se zdejší soud nejprve touto námitkou [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; **III.A.**]. Stěžovatelka dále tvrdí, že faktické přijetí plnění od subdodavatelů T. B. a R. B. dostatečně prokázala a tím svou část důkazního břemene splnila. Hlavními kasačními námitkami se tak stěžovatelka snaží zpochybnit unesení důkazního břemene žalovaným [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; **III.B.**], a správnost hodnocení některých provedených důkazů žalovaným a krajským soudem [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.; **III.C.**].

[14] S účinností od 1. 1. 2011 byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nahrazen novým daňovým řádem (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád; dále jen „daňový řád“). Dle přechodných ustanovení daňového řádu (§ 264 odst. 1) se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Rozhodnutí správce daně bylo vydáno před 1. 1. 2011, rozhodnutí žalovaného po 1. 1. 2011 (viz bod [1] shora). Na danou věc je proto ve vztahu k rozhodnutí správce daně aplikovatelný zákon o správě daní a poplatků, ve vztahu k rozhodnutí žalovaného pak právní úprava daňového řádu.

[15] Zdejší soud předesílá, že ke stejným námitkám, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti, se meritorně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 10. 2012, čj. 7 Afs 71/2012 – 52, který se týkal manžela stěžovatelky, jehož podíl na společném podnikání činí 55 %. Ze závěrů uvedeného rozsudku soud v podstatné míře vycházel i v nyní projednávané věci.

III.A.

*Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu*

[16] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatelka v tom, že se soud podle jejího mínění dostatečně nevypořádal s jejím žalobním argumentem, jímž s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, namítala, že správní orgány jí upřely právo na uplatnění předmětných výdajů na subdodavatelské práce v daňovém přiznání. Takový postup neodpovídá smyslu stanovení daně dle příslušných daňových zákonů.

[17] Za nepřezkoumatelné a nesrozumitelné považuje stěžovatelka také závěry krajského soudu týkající se posouzení důvodů žalovaného k odmítnutí svědecké výpovědi R. B., či závěry žalovaného ohledně pravdivosti výpovědi tohoto svědka. Těmito námitkami se zdejší soud z důvodu přehlednější systematiky rozhodnutí podrobněji vypořádá níže, v části **III.C.**

[18] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Například v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, konstatoval, 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.*“ (k této otázce srov. též rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 – 62; a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008 – 75). Ústavní soud judikoval, že povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit je součást práva na spravedlivý proces [srov. k tomu bohatou judikaturu ÚS, např. nálezy sp. zn. III. ÚS 84/94 ze dne 20. 6. 1995 (N 34/3 SbNU 257), sp. zn. III. ÚS 94/97 ze dne 26. 6. 1997 (N 85/8 SbNU 287), sp. zn. I. ÚS 741/06 ze dne 11. 4. 2007 (N 64/45 SbNU 77) nebo nález sp. zn. I. ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008 (N 225/51 SbNU 807)].

[19] 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 zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry soudu na straně druhé. Co do rozsahu věcného přezkoumávání správního rozhodnutí je pak soud vázán dispoziční zásadou, pokud zákon nestanoví jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.).

[20] V tomto ohledu nelze napadenému rozsudku nic vytknout. Krajský soud se argumentací judikaturou ÚS (viz bod [16] shora) zabýval na s. 14. Uzavřel, že se nedomnívá, že by žalovaný nereflektoval závěry cit. nálezu Ústavního soudu, neboť stěžovatelce řádně umožnil, aby předložila a označila veškeré důkazy, které by prokazovaly daňovou účinnost sporných výdajů. Žalovaný však předkládané důkazy zhodnotil tak, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla a daňovou účinnost výdajů neprokázala. K tomu krajský soud upozornil, že tyto závěry žalovaného nutno vykládat pouze a jen v uvedeném smyslu, nikoliv tak, že stěžovatelka s manželem neodebrali žádné subdodavatelské práce z předmětné zakázky. Dále krajský soud zdůraznil, že nebylo povinností správce daně a žalovaného zjišťovat a prokazovat, jakým způsobem dokázala stěžovatelka s manželem předmětnou zakázku provést a ve smluveném rozsahu a termínu zadavateli dodat.

[21] Uvedené závěry považuje zdejší soud za zcela jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a s jejich obsahem se ztotožňuje. Bylo povinností stěžovatelky prokázat oprávněnost uplatňovaných výdajů. Toto však stěžovatelka, jak bude rozvedeno níže, ani z části neprokázala. V takovém případě se nelze úspěšně domáhat, aby ji byly uplatněné výdaje uznány jako oprávněné.

[22] Zdejší soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným ani v jakékoliv jiné části. Z rozsudku 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 právní závěry stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozsudku krajský soud zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které důkazy, a na základě jakých skutečností, pokládal za věrohodné, a které naopak za nevěrohodné a vyvrácené. Případ stěžovatelky

vyhodnotil tak, že nepředložila důkazy, jimiž by prokázala, že sporné náklady byly skutečně stěžovatelkou vynaloženy na práce tak, jak předkládala v účetních dokladech.

[23] Ze všech uvedených důvodů zdejší soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a není ani zatížen jinou vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[24] Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu je nedůvodná.

III.B.

*Otázka unesení důkazního břemene žalovaným v řízení o daňové kontrole*

[25] Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu jsou nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Je přesvědčena, že své důkazní břemeno splnila, předložila správci daně příslušné doklady, účast T. B. a R. B. na předmětné zakázce výslovně potvrdili svědci. Žalovaný přitom nepředložil žádné jiné skutečnosti, které by vyvracely prokázaná tvrzení stěžovatelky. S odkazem na rozsudek NSS, sp. zn. 5 Afs 74/2009, to byl dle názoru stěžovatelky správce daně (a žalovaný), nikoliv ona, na kom vázlo důkazní břemeno a kdo ho neunesl. Nelze totiž tolerovat situaci, kdy by správce daně vycházel pouze z teoretických spekulací nebo konstrukcí, jakkoliv pravděpodobných. Proto mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.

[26] K tomu uvádí zdejší soud následující.

[27] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*). Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravují § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 daňového řádu. Správce daně dle zákona mj. prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona, obdobně § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Na druhou stranu 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 zákona o správě daní a poplatků, obdobně § 92 odst. 3 daňového řádu).

[28] Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a to včetně skutečnosti, že plnění uskutečnil subjekt uvedený v předkládaných účetních dokladech. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato

svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury NSS např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63).

[29] Pro účely odvedení daně z příjmů fyzických osob je nutno nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), [v]*ýdaje (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*. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 cit. zákona).

[30] Stěžovatelka byla povinna správci daně prokázat oprávněnost částek výdajů za subdodavatelské práce, které si odečetla od základu daně. Tato povinnost v sobě nezahrnuje pouze povinnost tyto výdaje správci daně doložit po formální stránce listinnými důkazy, neboť formální důkazy (faktury, výdajové doklady) nejsou samy o sobě s to bez jakýchkoliv pochybností prokázat, že k subdodavatelským pracím skutečně došlo (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73).

[31] Z předložených spisů zdejší soud zjistil, že stěžovatelka provozovala se svým manželem podnikatelskou činnost v oblasti topenářství. Její podíl na podnikatelské činnosti byl 45 %. V listopadu a prosinci roku 2006 realizovala zakázku pro společnost Liberecké strojírny, s.r.o. a TRW Carr s.r.o. Řepov. Správce daně při daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob manžela stěžovatelky za zdaňovací období roku 2006 zjistil, že její manžel do nákladů zahrnul *dvě faktury od T. B.* na výpomoc za práce na zakázce v TRW Řepov Mladá Boleslav (faktury č. 3/1/2007 ze dne 5. 1. 2007 ve výši 268.300 Kč a č. 11/2/2007 ze dne 23. 2. 2007 ve výši 197.840 Kč), a dále *jednu fakturu od R. B.* (faktura č. 11/2006 DUZP, ze dne 30. 11. 2006, za práce na stejné zakázce ve výši 497.000 Kč bez DPH). Správce daně však získal o provedení vyfakturovaných prací pochybnosti a dne 9. 2. 2009 zahájil se stěžovatelkou daňovou kontrolu. Ke kontrole byly předloženy doklady manželem stěžovatelky (viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 2. 2009, č. l. 1 správního spisu, složka I. instance veřejná část). Následně, dne 21. 9. 2009 správce daně projednal se stěžovatelkou veškeré skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly a předal jí zprávu o daňové kontrole (viz č. l. 3 a 4. správního spisu, složka I. instance veřejná část), která byla podkladem pro rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů.

[32] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že z provedeného šetření nevyplynuly žádné skutečnosti na podporu tvrzení ohledně provedených prací subdodavatelem T. B. Tohoto svědka se nepodařilo vyslechnout, protože údajně pobývá v cizině a písemnosti na dostupných adresách nepřebírá. Není ani evidován v knize návštěv objektu, v němž probíhala zakázka. Správce daně ověřil, že T. B. údajné výdaje stěžovatelky vůbec jako své příjmy za předmětné zdaňovací období nezdanil. V rozhodné době neměl ani zaměstnance. Taktéž správce daně zjistil, že o předmětných fakturách stěžovatelka neúčtovala na příslušný účet (321 – dodavatelé). V knize analytické evidence

jsou sporné částky zapsány jako druhý doklad pod jedním číslem dokladu. Předmětné faktury tudíž nebyly zahrnuty ani v knize faktur přijatých za rok 2007. Tyto skutečnosti utvrdily pochybnosti správce daně o provedení předmětných prací T. B. a stěžovatelka v průběhu daňového řízení svá tvrzení neprokázala jiným způsobem.

[33] V případě R. B. správce daně zjistil, že ani on není zapsán byť i jen jednou v knize návštěv objektu, v němž probíhala zakázka. Tento svědek byl v příslušném řízení vyslechnut dvakrát (jednou za přítomnosti manžela stěžovatelky). Z jeho výpovědí vyplynuly další skutečnosti, o kterých měl stěžovatel pochybnosti; R. B. nebyl schopen doložit své tvrzení o provedení předmětných prací, neboť mu byla prý odcizena daňová evidence za rok 2006. Správce daně však dotazem na Policii ČR ověřil, že takové odcizení nenahlásil. Sporná faktura je dále označena jinou číselnou řadou, než kterou R. B. v roce 2006 dle místně příslušného správce daně používal. Na faktuře ze dne 30. 11. 2006 je uvedeno staré razítko, na smlouvě o dílo ze dne 12. 7. 2006 však již razítko nové. Tuto skutečnost stěžovatel vysvětloval tím, že mu bylo razítko v roce 2007 (ve své druhé výpovědi tvrdil, že to bylo v roce 2008) odcizeno se všemi doklady a smlouvu o dílo si nechal vyhotovit zpětně. Správce daně tedy vyzval manžela stěžovatelky, ať uvedenou smlouvu o dílo předloží; i na jeho stejnopisu smlouvy však bylo již razítko nové. Z těchto skutečností správce daně dovodil závěr, že smlouva o dílo byla vyhotovena později, než samotná faktura.

[34] Pokud jde o formu úhrady fakturované částky, byly předloženy příjmové a výdajové doklady. Svědek B. předložil dva příjmové pokladní doklady, jeden ze dne 29. 7. 2008 na částku 300.000 Kč a druhý ze dne 30. 10. 2008 na částku 291.430 Kč, daňové přiznání za rok 2008 však svědek nepodal. Netvrdil, že by manžela stěžovatelky vyzýval či upomínal k zaplacení fakturované částky, v řízení nebylo ani prokázáno, že by podnikatelský subjekt, jehož součást tvořila i stěžovatelka, za údajně provedené práce platil úroky z prodlení, jak bylo smluveno ve smlouvě o dílo, přestože mu byla vyfakturovaná částka placena téměř dva roky po ukončení prací.

[35] Z výpovědi svědka B. vyplynuly i jiné nesrovnalosti, které tvrzení stěžovatelky a jejího manžela nepotvrdily, ale naopak dále zpochybnily. Svědek například neuměl zodpovědět, co konkrétně se v hale TRW Řepov vyrábí; nepamatoval si jména svých spolupracovníků, jichž mělo být údajně 5; přesto, že se měl dle tvrzení manžela stěžovatelky podílet na pomocných svářečských pracích, sám uvedl, že nemá příslušné svářečské oprávnění; do místa prováděných prací se dopravoval svým vozidlem značky Volkswagen (dle výpovědi manžela stěžovatelky však údajně jezdil v T. bílé barvy). Svědci se neshodovali ani v otázce, jak se manžel stěžovatelky s R. B. zkontaktoval poprvé a dokonce ani v popisu R. B.

[36] Nejvyšší správní soud zvážil o výše uvedených skutečnostech následující. S tvrzením stěžovatelky, že správce daně neunesl svojí část důkazního břemene podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, se nelze ztotožnit. Na základě výše popsaného průběhu řízení a obsahu správního spisu je zjevné, že správce daně nabyl o tvrzeních stěžovatelky konkrétní a odůvodněné pochybnosti, neboť stěžovatelka označila jako subdodavatele subjekty, které byly buďto nekontaktní, anebo jejichž výpověď nebylo možno považovat za věrohodnou. Nemohlo

pokračování

tak být ověřeno, zda se předmětné plnění uskutečnilo přesně tak, jak o něm stěžovatelka účtovala. Byla to stěžovatelka, která ve svém daňovém přiznání tvrdila, že výdaje fakturované zmiňovanými osobami jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jež si mohla odečíst (resp. 45 % z nich) ze základu daně.

[37] Všechny výše popsané skutečnosti oprávněně vzbuzují důvodné pochybnosti o tom, zda se účetní případy staly tak, jak tvrdila stěžovatelka doloženými listinnými doklady z účetnictví. Správce daně proto relevantně vyslovil své pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatelky. Bylo proto na stěžovatelce, aby všemi jinými dostupnými prostředky prokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak o něm bylo účtováno. Tvrzení stěžovatelky, že správce daně neuvedl konkrétní pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti jeho účetnictví, proto není pravdivé.

[38] Krajský soud, který se taktéž zabýval shodnými námitkami ohledně daně z příjmů již ve věci manžela stěžovatelky, se k této otázce shodně vyjádřil zejména na s. 13 napadeného rozsudku, třetí a čtvrtý odstavec. Konstatoval, že po zhodnocení provedených důkazů nebylo možno dojít k závěru, že subdodavatelé R. B. a T. B. provedli práce tak, jak o nich bylo účtováno, v rozsahu, jaký fakturovali. Krajský soud proto neuznal námitku, že správce daně a žalovaný zůstali pouze v rovině vyjádřených pochybností; provedenými důkazy důvodné a vážné pochybnosti o účetních případech doložili.

[39] Zdejší soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje. Důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku, která byla povinna prokázat poskytnutí služeb ze strany jí označených dodavatelských subjektů. Bylo tedy na ní, aby všemi jí dostupnými prostředky prokázala, že se subdodavatelské práce skutečně udály v deklarovaném rozsahu a byly vykonány deklarovanými dodavateli specifikovanými v předložených subdodavatelských fakturách. Tak se však nestalo.

[40] Stěžovatelka v rámci své argumentace odkázala rovněž na „rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 30 Ca 100/99“, avšak z uvedené spisové značky plyne, že nejde o rozhodnutí NSS. Rozhodnutí s uvedenou spisovou značkou zdejší soud nedohledal ani v rámci rozhodnutí krajských soudů. Tímto dílčím argumentem se proto zdejší soud pro jeho nesrozumitelnost nemohl zabývat.

[41] Tato námitka stěžovatelky je taktéž nedůvodná.

III.C.
*Přezkoumání způsobu hodnocení provedených důkazů*

[42] Stěžovatelka namítá, že správce daně a žalovaný rozhodli v rozporu s obsahem správního spisu a provedenými důkazy. Na jedné straně jim vyčítá, že svoji argumentaci založili téměř výlučně pouze na knize návštěv areálu zakázky, aniž by zohlednili zpochybnění úplnosti tam uvedených záznamů, na straně druhé se závěry soudu snaží zvrátit výlučně poukazem na výpovědi několika svědků, které sama navrhla, a kteří dle jejího názoru výslovně potvrdili, že oba subdodavatelé se na sporných pracích skutečně

podíleli. Závěry krajského soudu jsou dle ní v přímém rozporu s obsahem protokolů o svědeckých výpovědích a v rozporu se zásadou zákazů předběžné selekce důkazů, jak jí vyložil Ústavní soud (sp. zn. II. ÚS 173/01) a zdejší soud (sp. zn. 5 Afs 5/2008).

[43] Podle § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný (obdobně § 92 odst. 1 daňového řádu). Přitom 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 (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; obdobně § 92 odst. 2 daňového řádu).

[44] Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků 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. 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 (obdobně § 92 odst. 7 daňového řádu).

[45] V řízení o žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatelka provedení dalších důkazů nenavrhovala. Z tohoto důvodu vycházel krajský soud, jakož i soud zdejší, ze skutkového stavu věci zjištěného správcem daně a žalovaným. Při posuzování důkazů se má správce daně řídit zásadou volného hodnocení důkazů, podle níž posuzuje důkazy podle své úvahy každý jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, obdobně § 8 odst. 1 daňového řádu). Zároveň nelze při vybírání daní vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené [srov. např. i stěžovatelkou citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (N 85/41 SbNU 105)].

[46] Významem zásady volného hodnocení důkazů a souvisejícími povinnostmi správních orgánů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, č. 1702/2008 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „[z]*ásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.*“ Zásada volného hodnocení důkazů také znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků. To však

neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Správce daně nemůže některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížet pouze k těm, které si sám zvolí.

[47] Předložením účetních dokladů, v nichž byli jako subdodavatelé uvedeni T. B. a R. B., stěžovatelka nepochybně tvrdila, že jí plnění dodaly a účetní doklady vystavily právě tyto osoby. V daňovém řízení sice postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, jak tomu bylo i v nyní projednávaném případě (viz body [32] až [35] shora). Kromě toho, stěžovatelka předložila daňové doklady, o kterých měl správce daně hned od počátku důvodné pochybnosti, neboť o předmětných účetních případech bylo účtováno přinejmenším nestandardním způsobem. Prokazovat tvrzené skutečnosti mohla stěžovatelka jakýmkoliv způsobem v průběhu celé daňové kontroly. Z obsahu spisu bylo zjištěno, že ani správce daně ani žalovaný žádným způsobem nebránili stěžovatelce uplatňovat její práva.

[48] Pokud jde o okruh námitek směřujících proti důkazu prostřednictvím knihy návštěv areálu TRW Carr s.r.o., stěžovatelka ho zpochybňuje tvrzením, že pracovnice vrátnice tohoto areálu J. K. vyhýbavě odpověděla na dotaz správce daně, zda se do areálu mohl někdo v té době dostat, aniž by byl evidován na vrátnici slovy: „Neměl by.“ Tím připustila, že evidence návštěv nemusela být vždy úplná. Ani jména subdodavatelů nemusela v knize návštěv figurovat, jelikož se zapisovalo jméno pouze jedné osoby a počet osob jí doprovázejících. Tvrzení správce daně, že alespoň jednou muselo být jméno subdodavatelů v knize návštěv evidováno, pokládá stěžovatelka za spekulativní. Stěžovatelce není jasné, proč správní orgány stavěly knihu návštěv na roveň veřejné listiny. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 173/01 a rozsudek zdejšího soudu, sp. zn. 5 Afs 5/2008.

[49] K této námitce se krajský soud vyjádřil na s. 11 a 12 napadeného rozsudku. Uvedl, že se žalovaný ověřením pravdivosti údajů v knize vjezdů do předmětného areálu a pravdivosti údajů v knize návštěv zabýval pečlivě a s hodnocením tohoto důkazu se ztotožnil. R. B. sám tvrdil, že do areálu vjížděl každý druhý den svým vozidlem značky V. Vzhledem k frekvenci návštěv manžela stěžovatelky a k počtu osob, které byly v knize návštěv uvedeny u jeho jména, není možné, aby s ním zároveň vstupovali i subdodavatelé B. a B. se svými spolupracovníky (celkem cca. 7 dalších osob). Nebyly předloženy ani označeny důkazní prostředky k prokázání tvrzení, že by stěžovatelka nebo její manžel pro tyto subdodavatele zajistili vstup do areálu, aniž by se do knihy návštěv museli hlásit. Spolehlivost údajů v knize návštěv dle názoru krajského soudu dále potvrzuje též záznam o návštěvě synů stěžovatelky, a dále podrobné záznamy o pohybu vozidla dalšího dodavatele Libereckých strojíren, společnosti Zemědělská technika Lomnice nad Popelkou, a.s. Řidič tohoto dodavatele potvrdil, že průjezd do areálu nebyl volný a přítomnost jejich zástupce byla v knize návštěv zaznamenávána.

[50] K prokázání této skutečnosti byly kromě důkazu prostřednictvím již tolikrát zmiňované knihy návštěv provedeny i výslechy svědků J. K. (pracovnice vrátnice areálu

TRW Carr, Řepov) a J. P. (výrobní ředitel a objednatel předmětné zakázky). V jejich výpovědích vznikly rozpory. Z výpovědi J. K. vyplývá, že vjezdy a výjezdy vozidel, jakož i přítomnost osob, se evidovaly. Do knihy vjezdu a výjezdu se evidovala SPZ vozidla, název firmy a datum a čas příjezdu, či odjezdu. Přítomnost osob se evidovala v knize návštěv, zapsalo se jméno pouze jedné osoby a počet dalších osob. V areálu existovaly v roce 2006 dvě brány, výjezdová a vjezdová. Návštěvy se dle svědkyně nahlásily u výjezdové brány a pak pokračovaly k bráně vjezdové, kde nikdo není a nebyl v roce 2006 přítomen (viz protokol o její výpovědi ze dne 17. 8. 2010). J. P. také popsal způsob evidence pohybu v areálu zakázky. Na otázky manžela stěžovatelky naproti tomu ve své výpovědi tvrdil, že čísla aut se neevidovala (viz protokol o jeho výpovědi ze dne 10. 12. 2009). S ohledem na uvedené rozpory vyslechl správce daně svědka P. dne 30. 11. 2010 znovu; tentokrát svědek výslovně připustil, že vedení knihy návštěv bylo v kompetenci a odpovědnosti pracovnice vrátnice a sám se do kontroly osob a aut nevměšoval. Uvedl, že rozpor své výpovědi s výpovědí J. K. neumí vysvětlit, ale osobně si myslí, že pracovnice vrátnice nemohla stíhat vše zapisovat a kontrolovat. Nevěděl ani, jaká byla pracovní doba recepce, ale práce probíhaly i ve večerních hodinách a v noci.

[51] Na základě těchto tvrzení žalovaný konstatoval, že svědek P. neměl o evidenci vjezdu vozidel povědomí, i když se jí snažil zpochybnit. Žalovaný měl za to, že vjezdy a výjezdy byly řádně zapisovány. Zdejší soud souhlasí se žalovaným, pokud vyhodnotil tvrzení J. P., že se vozidla nemusela zapisovat, jen jako jeho domněnku. Ta byla výpovědí J. K. a knihou návštěv vyvrácena. Není ani pravdou, že by žalovaný přisuzoval knize návštěv důkazní hodnotu veřejné listiny, jak tvrdí stěžovatelka. Všechny argumenty svědčící pro i proti provedenému důkazu knihou návštěv žalovaný řádně odůvodnil. Po zhodnocení v souvislosti s dalšími zjištěními, která v průběhu dokazování vyšla najevo a s nimiž stěžovatelku předem seznámil, dospěl žalovaný k závěru, že nebylo možné, aby R. B. a T. B. nebyli ani jednou v této knize zapsáni, pokud vstupovali do areálu s takovou frekvencí a v takovém počtu, jak bylo tvrzeno. Krajský soud dospěl ke stejným závěrům a i zdejší soud s těmito závěry naprosto souhlasí. Stěžovatelka má jistě pravdu, že svědkyně K. možnost nezaznamenaného proniknutí do areálu kategoricky nevyloučila. Z její výpovědi však jasně plyne, že takováto situace sice teoreticky mohla nastat, musela by být ale z povahy věci výjimečná. Je vyloučeno, aby do areálu po dobu více než jednoho měsíce opakovaně nikým nepozorováni „pronikali“ subdodavatelé zakázky a jejich pracovníci.

[52] Jde-li o okruh námitek směřujících proti hodnocení svědeckých výpovědí, uvádí zdejší soud následující. Správce daně se v průběhu daňové kontroly pokusil na návrh stěžovatelky vyslechnout dva hlavní svědky, subdodavatele T. B. a R. B., na jejichž práce stěžovatelka údajně vynaložila daňově účinné náklady.

[53] Z předložených spisů vyplývá, že T. B. se nepodařilo předvolat, neboť na základě informací poskytnutých jeho otcem se zdržuje v zahraničí a poštu zde nepřebírá. Správci daně tak nezbylo, než požadovat jiné důkazní prostředky, které by provedení sporných prací touto osobou prokázaly. R. B. vyslechl příslušný správce daně 30. 3. 2009 a 1. 6. 2009. Jde-li o prokázání samotné přítomnosti obou subdodavatelů v areálu, svědkyně K. uvedla, že žádné ze jmen subdodavatelů jí nic neříká. Naopak, svědek P. k osobě R. B. uvedl, že to byl takový „robustný pán romské národnosti“. Nějakým způsobem se s ním kontaktoval. Ví, že tam byl, že dělal na této akci. K dotazu na osobu T. B. zareagoval otázkou: „Neměl

ten pan B. brýle, tmavé vlasy, zavalitější obličej?“ Na jeho dotaz odpověděl přítomný manžel stěžovatelky a popis mu potvrdil. Správní orgány z důvodu takového zásahu manželem stěžovatelky považovaly výpověď svědka P. za znehodnocenou.

[54] Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného v tom směru, že tato výpověď není věrohodná a nemá potřebnou váhu, neboť P. nebyl schopen T. B. s určitostí poznat (s. 11 poslední odst. a s. 12 první odst. napadeného rozsudku). S tímto závěrem se zdejší soud rovněž ztotožňuje. Zaváhání svědka spočívající v tom, že na dotaz k popisu osoby B. v rámci výslechu reaguje otázkou a chce se tak ujistit o své představě, zcela jednoznačně spíše svědčí o tom, že sice osobu podobného popisu v areálu zakázky viděl, ale neznal a není tak schopen s určitostí potvrdit, zda se jednalo o konkrétní osobu T. B. Takové zaváhání nelze považovat za dostatečný důkaz ve prospěch stěžovatelky.

[55] V rámci daňové kontroly se k osobě B. vyjádřil manžel stěžovatelky. Jeho popis však neodpovídal skutečnosti; on o B. mluvil jako o osobě ve věku 50 let, bílé pleti, svědku B. je ale 32 let a je tmavé pleti. Stěžovatelka k tomuto rozporu uvádí, že taková okrajová skutečnost a po takové dlouhé době od ukončení předmětných prací nemůže být považována za směrodatnou. Uvedený popis se neshodoval se skutečností, to však prý nemá žádnou vazbu na obsah a význam provedené svědecké výpovědi. S tímto závěrem se zdejší soud neztotožňuje. Je jistě pravdou, že možnosti lidské paměti jsou individuální a omezené. Faktor času při rekonstrukci událostí v minulosti přitom představuje významnou skutečnost ovlivňující pravdivost ověřovaných informací. Manželovi stěžovatelky nic nebránilo, aby v případě, že si osobu B. již nevybavil, toto správci daně sdělil. Tak však neučinil a naopak suverénně B. popsal. Proto musí jít nesrovnalosti této výpovědi k tíži manžela i stěžovatelky.

[56] Přítomnost svědka B. na zakázce potvrdil ve své výpovědi svědek D. N. - zaměstnanec stěžovatelky a jejího manžela. Ten uvedl, že „ví, že tam nejací mistři byli“, ale s těmi jednal manžel stěžovatelky, byly tam dvě party, každá měla svého mistra. Jeden byl Rom a jeden byl Čech, oba byli menší, Čech měl brýle. Rom byl silnější kluk. „Cikán byl B.“ Je nutno připustit, že svědek N. skutečně svou výpovědí potvrdil, že se v areálu zakázky pohyboval svědek B. Tato skutečnost ve spojení s dalšími provedenými důkazy však nemůže obstát ve prospěch tvrzení stěžovatelky, neboť nijak nevypovídá o tom zda, v jakém rozsahu a jaký druh prací B. prováděl, tj. není možno z jeho výpovědi ověřit, zda byly sporné náklady vynaloženy na účely dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky.

[57] Z výpovědi R. B. dále vyplynulo, že pracoval jen pro stěžovatelku a manžela stěžovatelky, jak je uvedeno na faktuře; že práce neprováděl sám, že pro něj dělali i subdodavatelé z Mladé Boleslavi, jejichž jména si ale nepamatuje, a dále, že do areálu, kde měly subdodavatelské práce probíhat, dojížděl sám a vlastním vozidlem V. P., jehož registrační značku si nepamatuje. 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). R. B. dále tvrdil, že fakturované práce dělal společně s dalšími 5 lidmi, peníze od manžela stěžovatelky převzal v hotovosti. Svářečské práce neprováděl, neboť na ně nemá oprávnění. Správce daně proto ověřil, zda uvedený příjem zdanil a zjistil, že

nikoliv, ač u ostatních příjmů tak činil. Z jeho výpovědi nevyplývá, 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 stěžovatelkou na částku 497.000 Kč bez DPH. Tato výpověď tedy neobjasňuje, jaké konkrétní práce měly být svědkem stěžovatelce poskytnuty, v jakém období k nim mělo dojít, ani kým měly být konkrétně poskytovány.

[58] Jeho tvrzení se též rozchází s tím, co vypověděl manžel stěžovatelky. Jednak tvrdil, že R. B. prováděl svářečské práce, což však bylo vyvráceno jak výpovědí B., tak výpovědí svědka N., který uvedl, že svářečské práce vykonával on, případně jen zaměstnanci stěžovatelky. Dále manžel stěžovatelky uváděl, že R. B. do areálu dojížděl autem značky T. bílé barvy, což opět sám svědek B. vyvrátil.

[59] Další skutečnosti, které vyplynuly z výpovědi B., svědčí v neprospěch věrohodnosti tohoto svědka, např. jeho tvrzení ohledně razítek použitých na účetních dokladech. Svědek B. uváděl, že mu bylo staré razítko odcizeno společně s daňovou evidencí za rok 2006, k níž nemá žádné doklady, avšak při své výpovědi předložil spornou fakturu, smlouvu o dílo uzavřenou se stěžovatelkou a jejím manželem a dva příjmové doklady o převzetí plateb od manžela stěžovatelky. Na předložené faktuře je razítko staré, na smlouvě o dílo, která časově fakturu předchází, ale již razítko nové. Spekulativnost tohoto jednání nemohlo zvrátit ani vysvětlení R. B., že si smlouvu o dílo nechal vyhotovit zpětně poté, co mu byly odcizeny doklady. Odcizení dokladů nebylo Policií ČR na dotaz správce daně potvrzeno. Navíc manžel stěžovatelky také předložil tuto smlouvu již s novým razítkem, což podezření z pozdější manipulace jen posiluje. Už jen samotná skutečnost, že svědek B. měl při výpovědi doklady, vztahující se k věci stěžovatelky, vzbudila u správce daně značné podezření. Na jeho dotaz odkud svědek B. věděl, v jaké věci bude vypovídat, svědek odpověděl, že mu předtím zavolal manžel stěžovatelky.

[60] Z obsahu předloženého správního spisu dále vyplývá, že práce na zakázce 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. 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 stěžovatelkou uplatněných nákladů za subdodavatelské práce dle faktury č. 11/2006 DUZP. Na uvedeném hodnocení tohoto důkazu nic nemění ani okolnost, že svědek J. P. prohlásil, že v areálu viděl robustního pána romské národnosti. 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, ve spojení s výpovědí svědkyně J. K. (k tomu viz body [50] a [51] shora). Nadto z výpovědi svědka D. N. vyplývá, že svářečské práce byly výhradně realizovány přímo zaměstnanci stěžovatele.

pokračování

[61] Správce daně a žalovaný proto správně došli k závěru, že shromážděné důkazy neprokazují, že k subdodavatelským pracím došlo fakticky tak, jak stěžovatelka tvrdila v daňových dokladech. K témuž závěru správně dospěl i krajský soud.

[62] Stěžovatelka nesouhlasí s takovým vyhodnocením těchto okolností. Tvrdí, že zjištění svědčí jen o tom, že T. B. zřejmě řádně neplnil své zákonné povinnosti, nicméně toto pochybení jí nelze žádným způsobem přičítat k tíži. Spolupráce T. B. na příslušné zakázce byla přece osvědčena provedenými svědeckými výpověďmi. Obdobně, i v případě R. B. správce daně zjistil, že tento svědek nezahrnul příslušný příjem do svého daňového přiznání. Z této skutečnosti dle tvrzení stěžovatelky dovodil žalovaný nevěrohodnost výpovědi svědka B. Pokud se tento svědek ve vztahu ke svým daňovým povinnostem dopustil pochybení, nelze dle jejího názoru z toho dovozovat jakékoliv závěry v její neprospěch. Tento závěr stěžovatelka odmítá akceptovat. Dokonce tvrdí, že o to víc je nutno výpověď B. považovat za věrohodnou, „*neboť by nebylo překvapením, kdyby měl za daných okolností snahu toto plnění spíše zamlčet.*“ Namítá i nezákonnost závěru žalovaného, že svědci nedoložili jiné důkazní prostředky, které by jejich tvrzení prokazovaly. Je to naopak správce daně, který musí eventuálně prokázat své tvrzení, že svědek nevypovídal pravdivě či úplně, a to v rámci přestupkového řízení. Jinými slovy stěžovatelka v podstatě tvrdí, že pokud žalovaný skutečně pochyboval o správnosti a úplnosti výpovědi svědka, měl s ním zahájit správní řízení o přestupku, avšak takto správce daně nepostupoval.

[63] Závěry žalovaného však stěžovatelka vytrhává z kontextu. Je nutno jim rozumět pouze tak, že provedené svědecké výpovědi a další důkazy nesvědčily v prospěch tvrzení stěžovatelky. Správce daně, resp. žalovaný, v předmětném daňovém řízení neprokazoval splnění daňové povinnosti navržených svědků, nýbrž daňovou povinnost stěžovatelky. Zdejšímu soudu se tedy jeví zcela logický postup žalovaného, že tvrzení stěžovatelky o tom, že sporné výdaje použila na úhradu pomocných prací, ověřil v daňové evidenci těchto subjektů a v jejich daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Zjistil-li přitom, že ani jeden z těchto subjektů příslušný příjem do daňového přiznání nezahrnul (resp. daňové přiznání ani nepodal), zcela oprávněně jeho důvodné pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaného plnění vzrostly. Argumenty stěžovatelky, spekulující o věrohodnosti svědka B. v situaci, kdy se nesnažil zamlčet přijetí příjmu od stěžovatelky přesto, že z něho neodvedl příslušnou daň, jsou zcela nepřípadné. Nelze totiž ze skutečnosti, že se tento svědek dostavil k výslechu a nesnažil se finančním orgánům vyhýbat, jakkoliv dovozovat automaticky závěr, že je věrohodný, či nikoliv. Tyto úvahy stěžovatelky ve spojení s dalšími důkazy proto skutečně nemohou vypovídat o tom, že výpověď svědka B. byla věrohodná. Závěry žalovaného a potažmo krajského soudu jsou v tomto směru zcela srozumitelné.

[64] Brání-li se stěžovatelka argumentem, že jí nemůže jít k tíži neplnění si daňových povinností jinými subjekty, či nevyužití všech dostupných prostředků správce daně k zajištění výpovědi T. B. a zjištění skutkového stavu, zdejší soud uvádí, že tyto skutečnosti jí samy o sobě k tíži správní orgány ani nikdy nekladly. Teprve v souvislosti s jiným skutečnostmi a důkazy zjištěnými dalším postupem správce daně dovodil, že plnění fakticky neproběhlo a ani nemohlo proběhnout tak, jak sama uváděla. Krajský soud se k této výtce vyjádřil na s. 14 ve druhém odstavci napadeného rozsudku. Uvedl, že

stěžovatelku jistě nelze za tyto skutečnosti činit odpovědnou, neznamená to však, že taková zjištění nemohou mít pro ni nakonec negativní důsledky.

[65] Stěžovatelkou 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. Domnívá-li se stěžovatelka, že k prokázání jejich tvrzení postačí pouhé výslovné potvrzení dotčených osob (svědků), že na zakázce pracovali, jsou její domněnky mylné.

[66] Celková nevěrohodnost „příběhu“ stěžovatelky se posiluje i se zřetelem na poměr subdodavateli údajně vyinkasovaných částek za danou zakázku. Správce daně zjistil, že za dílo provedené stěžovatelkou a jejím manželem obdrželi od zadavatele zakázky částku ve výši 1.389.325 Kč včetně DPH. Z toho T. B. bylo za poskytnuté pomocné práce údajně plněno ve výši 466.140 Kč a R. B. také za pomocné práce ve výši 591.430 Kč. Stěžovatelka přitom prováděla práce i sama a platila vlastní zaměstnance.

[67] Konečně, týká-li se námitky, že správní orgány postupovaly v rozporu se zásadou zákazu předběžné selekce důkazů, kterou Ústavní soud i Nejvyšší správní soud formulovaly v rozhodnutích sp. zn. II. ÚS 173/01, resp. sp. zn. 5 Afs 5/2008, na něž stěžovatelka současně odkazuje, zdejší soud uvádí, že je zcela nepřípadná. V obou případech se jednalo o zcela odlišné případy, než v nyní posuzované věci. Nález ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01 (N 2/32 SbNU 9) řešil otázku porušení zásady rovnosti zbraní v souvislosti s nezákonným postupem správce daně, kdy provedl, ale nezařadil do spisového materiálu důkaz, který měl reálný vliv na zjištěný skutkový stav věci. Neumožnil tak daňovému subjektu se s ním seznámit a vyjádřit se k němu. Ve věci rozsudku NSS, čj. 5 Afs 5/2008 – 75, cit. v bodě [46] shora, se zase soud zabýval případem, kdy nezákonnost postupu správce daně spočívala v tom, že nedůvodně upřednostňoval listinné důkazy před důkazy ve formě výpovědi svědků, které odmítl provést a své rozhodnutí založil i na důkazech, ke kterým neměl možnost se daňový subjekt vyjádřit. V nyní posuzované věci z předložených spisů (zejména však ze zprávy o daňové kontrole) jasně vyplývá, že stěžovatelka byla seznámena se všemi provedenými důkazy, na nichž správce daně a posléze žalovaný vystavěly svá rozhodnutí; stěžovatelka ostatně se závěry obou správních orgánu polemizuje v průběhu celého daňového i soudního řízení. Správní orgány ani krajský soud tak nepostupovaly v rozporu se zásadou zákazu předběžné selekce důkazů tak, jak se svými argumenty snaží přesvědčit stěžovatelka. I tato námitka je nedůvodná.

[68] Ze shromážděných důkazů v daňovém řízení ke stěžovatelkou uplatněnému nákladu na subdodavatelské práce od R. B. i od T. B. tak nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému došel již krajský soud, a to, že provedeným dokazováním ve správním řízení nebyla stěžovatelkou doložena faktická realizace tvrzených subdodavatelských prací těmito osobami, jak bylo v daňovém řízení deklarováno. Řízení před správními orgány tak nebylo zatíženo stěžovatelkou dovozovanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci a hodnocení důkazů. Vadně nebyly vyhodnoceny ani svědecké výpovědi J. P. a D. N. Tyto totiž neprokazují, že by stěžovatelkou deklarované osoby provedli subdodavatelské práce, či že by tyto dokonce dosáhly rozsahu, jak je specifikováno v sporných fakturách.

pokračování

[69] Neobstojí ani argument stěžovatelky, že finanční orgány neměly pochybnost o tom, že stěžovatelkou příslušnou zakázku pro TRW Carr realizovala částečně prostřednictvím subdodavatelů. Pokud nebylo prokázáno, že sporné plnění bylo realizováno v předestřeném rozsahu a deklarovanými subdodavateli, jak bylo uvedeno na fakturách, je nutno dospět k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a dostala se do tzv. důkazní nouze. Takové neprokázané náklady pak nelze považovat za daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. nelze je odečíst ze základu daně. To je i případ stěžovatelky. Za tohoto stavu krajský soud správně uvedl, že nebylo povinností správce daně a žalovaného stěžovatelce prokazovat, v jakém rozsahu byly, či nebyly práce deklarovanými subdodavateli provedeny, či zda byla stěžovatelka s to uvedenou zakázku pro Liberecké strojírny s. r. o. realizovat sama prostřednictvím svých zaměstnanců, nebo zda tak mohla učinit jen za přispění jiných osob.

[70] I tato námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

## IV.
## Závěr a náklady řízení

[71] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou.

[72] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady převyšující jeho obvyklou administrativní činnost nevznikly.

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

V Brně dne 6. února 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu