

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. Ř.,** právně zast. JUDr. Radomírem Šimáčkem, advokátem se sídlem Klatovy, Vídeňská 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně,** Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2012, č. j. 57 Af 18/2011 - 98,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1009/11-1300-401171, č. j. 1010/11-1300-401171 a č. j. 1029/11-1100-400276, byla zamítnuta odvolání žalobce (dále „stěžovatel"), podaná proti rozhodnutím Finančního úřadu v Klatovech ve věci dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, vč. sděleného penále.

V podané kasační stížnosti ze dne 18. 9. 2012 stěžovatel uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Stěžovatel má v předmětném případě za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a došlo k vadě řízení před soudem 1. stupně, když odmítl provést listinné důkazy, které byly soudu zaslány spolu se žalobou.

Stěžovatel uvádí, že krajský soud neprovedl důkaz listinami souvisejícími s šetřením Policie ČR pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně a poplatku dle ust. § 148 odst. 1 trestního zákona.

Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením věci správními orgány i krajským soudem, že společnost REGINA a.s. (dále jen REGINA), která měla pro stěžovatele práce vykonávat, vstoupila do likvidace, předseda představenstva Y. M. byl nekontaktní a jeho trvalý pobyt na území ČR skončil dle cizinecké policie 9. 6. 2006. Likvidátor spol. REGINA Mgr. V. neměl k dispozici účetní ani jinou dokumentaci této společnosti a nebylo mu známo, že by v roce 2006 nějakou podnikatelskou činnost spol. REGINA vykonávala. Z výslechu pana M., který byl proveden v rámci daňového řízení prostřednictvím ukrajinské daňové správy, mělo vyplynout, že spol. REGINA byla registrována na jeho jméno, nikdy nevykonávala žádnou činnost, jmenovaný nikdy nevystavil žádné faktury, nehledal zákazníky a v září 2006 po vypršení víza odcestoval zpět na Ukrajinu. Z uvedeného pak správní orgány i soud dovodily, že spol. REGINA nemohla pro stěžovatele vykonávat žádné práce a stěžovatel s panem M. nemohl jednat; současně daňové orgány odmítly i výpověď samotného stěžovatele a dále svědků Ď., P., T. a pí. K. Rovněž odmítly důkazy stavebními deníky a montážními listy z akcí konaných ve III. a IV. čtvrtletí 2006, kde jsou záznamy o počtu zaměstnanců spol. REGINA, stejně jako čestné prohlášení z 19. 8. 2008 podepsané panem M. Jako nevěrohodné bylo posouzeno i sdělení stěžovatele, že pan M. byl ještě společníkem spol. K.H.STAV s.r.o. a v období od 8. 3. 2006 do 26. 4. 2010 vykonával funkci jednatele této společnosti. Dle stěžovatele se pan M.na území zdržoval, o čemž svědčí listiny založené ve Sbírce listin OR Městského soudu v Praze, když dne 7. 9. 2010 odvolával jednatele spol. K.H.STAV s.r.o., stejně jako 26. 4. 2010, opatřené jeho ověřeným podpisem, ne nepodobným podpisu na fakturách. Stěžovatel uvádí, že dne 26. 1. 2005 spol. REGINA zaplatila FÚ pro Prahu 8 částku 130 000 Kč, jako platbu DPH a uvedené naopak svědčí o tom, že pan M. ohledně nečinnosti spol. REGINA nehovoří pravdu.

Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením svědecké výpovědi účetní p. K., když správní orgány i soud konstatovaly, že tato výpověď neprokazuje, že by spol. REGINA pro stěžovatele nějaké práce vykonávala, a dále, že v rámci daňové kontroly nebyly stěžovatelem předloženy ani originály faktur či příjmové a výdajové doklady. Stěžovatel namítá, že originály předložit nemohl, neboť byly vydány Policii ČR, a ta je vrátila jeho právnímu zástupci až po vydání daňového rozhodnutí, přičemž právní zástupce netušil, že je jich třeba v daňovém řízení. Byly proto předloženy soudu I. stupně, ten však provedení těchto důkazů odmítl s tím, že to není potřebné k posouzení důvodnosti žalob.

Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením svědeckých výpovědí svědků P., Ď. a T. Ačkoliv tito svědci uvedli, že na zakázkách pracovali pracovníci spol. REGINA, a to v počtu 3 - 10 pracovníků podle jednotlivé akce, žalovaný tvrdí, že výpovědi neosvědčují, že by práce byly prováděny právě spol. REGINA. Svědci byli naopak přítomni na předmětných zakázkách, kde spol. REGINA prováděla subdodávku prací, což potvrzoval i svědek T., který prováděl stavební dozor. Svědek Ď. podle stěžovatele potvrdil, že faktury byly předávány od spol. REGINA stěžovateli oproti placení v hotovosti a svědci rovněž potvrzovali přítomnost pana M. na večírku stěžovatele k ukončení roku 2006, kde pan M. vystupoval jako statutární zástupce spol. REGINA.

Podle stěžovatele je chybný závěr žalovaného a soudu I. stupně i v tom, že stavební deníky, montážní a servisní listy byly odmítnuty jako nic neosvědčující, ačkoliv dle stěžovatele jednoznačně prokazují, že stěžovatel prováděl práce, které jsou předmětem fakturace, a že na těchto akcích se REGINA podílela jako subdodavatel a měla tu své zaměstnance. Stěžovatel připouští, že tyto záznamy neslouží jako docházková kniha pracovníků stavby ani neprokazují jakou práci vykonávali, ale jde o záznam celé stavby sloužící potřebám investora a dodavatele. Nelze klást stěžovateli k tíži, že do těchto listin nezaznamenával to, co zaznamenávat nebyl povinen a co mu žádný předpis neukládal.

Stejně tak stěžovatel odmítá závěr krajského soudu, že ani prokázané fungování pana M. ve spol. K.H. STAV CZ s.r.o. nevypovídá nic o tom, zda došlo k plnění ze strany spol. REGINA jako subdodavatele prací. Stěžovatel setrvává na svém názoru, že ze Sbírky listin spol. K.H. STAV CZ naopak vyplývá, že se jmenovaný na území ČR zdržoval ještě v roce 2010, což je samo o sobě způsobilé vzbudit pochybnosti o důvěryhodnosti výpovědi p. M. a o závěru, že již v průběhu roku 2006 měl pan. M. vycestovat.

Stěžovatel zpochybňuje význam vyjádření likvidátora Ing. V. a jím zpracované účetní doklady, např. mimořádnou účetní závěrku a uvádí, že likvidátor nemohl k věci nic podstatného sdělit, neboť nikoho ze statutárních orgánů spol. REGINA se mu nepodařilo zkontaktovat, nikdy mu žádné účetní doklady předány nebyly a tudíž ani nemohl dojít k názoru, zda spol. REGINA nějakou činnost vyvíjela či vyvíjí. Pan M. pak dle názoru stěžovatele neměl ponětí o tom, že jeho spol. je v likvidaci, a proto na fakturách neuváděl dodatek v likvidaci.

Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že bylo na stěžovatelově uvážení s jakými obchodními partnery vstoupí do smluvního vztahu, aby měl zajištěny potřebné důkazy a prostředky jako např. jména pracovníků spol. REGINA, čísla dokladů apod. Stěžovatel k tomu uvádí, že mu nelze vyčítat něco, k čemu nebyl povinen ze zákona a co není v obchodním styku obvyklé.

Dle stěžovatele soud I. stupně postupoval nesprávně, pokud odmítl provést důkazy originály daňových dokladů, které stěžovatel soudu předložil a žádá Nejvyšší správní soud, aby dokazování těmito listinami provedl. Stěžovatel má za to, že žalovaný a krajský soud nevzali v úvahu veškeré důkazy, postupovali v rozporu s ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb., a ust. § 31 odst. 4 cit. zákona; jako nedůvěryhodné označili svědecké výpovědi svědků Ď., P., T., záznamy stavebních deníků a montážních listů a doklady z účetnictví stěžovatele. Odmítli jako důkaz výpověď svědkyně K. a naopak jako jedinou pravdivou vyzvedli výpověď p. M. a zaštítili se zprávou cizinecké policie. Dle stěžovatele to byla právě spol. REGINA, která neodvedla státu DPH, kromě jiného i z akcí, na kterých se subdodavatelsky podílela, žádné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, a dle názoru stěžovatele je pro stát pohodlnější vymoci tato plnění právě ze stěžovatele. Tento tendenční přístup porušuje právo stěžovatele na spravedlivý proces, porušení zákazu diskriminace a zákazu zneužití práva. Způsob, jakým se žalovaný a krajský soud vypořádali s důkazními prostředky je v rozporu nejen s uvedenými zásadami, ale i s nálezy Ústavního soudu (např. III. ÚS 2096/07, IV ÚS 591/08).

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti sdělil, že z výpisu z obchodního rejstříku je zřejmé, že spol. REGINA vstoupila dne 12. 9. 2006 do likvidace, působnost statutárního orgánu přešla na likvidátora Ing. V., který v rámci svědecké výpovědi uvedl, že mu není známo, že by spol. REGINA v období před i po vstupu do likvidace vykonávala nějakou činnost. Za podstatnou považuje žalovaný rovněž skutečnost, že důkazním břemenem je v prvé řadě zatížen daňový subjekt a bylo na něm, aby správním orgánům předložil, resp. navrhl takové důkazy, na jejichž základě by bylo možno dospět k závěru, že k stěžovatelem tvrzenému zdanitelnému plnění od spol. REGINA skutečně došlo. Dle žalovaného se krajský soud plně vypořádal se všemi uplatněnými námitkami, vycházel z objektivně zjištěného skutkového stavu a své právní závěry řádně odůvodnil. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu z důvodů a v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

V dané věci bylo rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

K těmto otázkám se vztahuje rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se vymezení rozsahu důkazního břemene v daňovém řízení. 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. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. 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 Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz)."

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje, jakož i nároku na odpočet daně, je tedy primárně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní nebo daňové doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje, resp. uskutečnění zdanitelného plnění ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Jak je tedy uvedeno výše, uplatnění daňově účinného výdaje nebo nároku na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci výdaje, resp. zdanitelného plnění. Tomu také koresponduje povinnost daňového subjektu oprávněnost takových „nároků" prokázat. Zákon o daních z příjmů ani zákon o dani z přidané hodnoty tedy nestojí na pouhém formálním vykázání výdaje nebo zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém.

Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje či zdanitelného plnění došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu prokázat správnost svého tvrzení. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z § 31 odst. 4 zákona o správě daní vyplývá, že 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. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85/2006 Sb.ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218/2006 Sb.ÚS).

V posuzovaném případě bylo předmětem dokazování prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů a uplatněných odpočtů DPH. Jednalo se tedy o posouzení, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že ke zdanitelnému plnění od spol. REGINA skutečně došlo, resp. že stěžovatel obdržel od uvedené společnosti jím deklarované služby (pomocné elektrikářské a další práce) a této společnosti zaplatil deklarované částky. Zjištěný skutkový stav je podrobně popsán ve zprávách o daňové kontrole, v rozhodnutích žalovaného a v rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud tedy jen pro stručnost uvádí, že stěžovatel uplatnil daňové výdaje roku 2006 na základě přijatých faktur od spol. REGINA a.s., Pod Hrází 136/1, Praha 8 za elektroinstalační práce v celkové výši 606 933 Kč. Současně za III. A IV čtvrtletí roku 2006 nárokoval odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na základě faktur vystavených spol. REGINA. Pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně a zahrnutí uvedených částek do daňově účinných výdajů vznikly správci daně zejména tím, že ve všech případech

měly být faktury hrazeny v hotovosti, avšak v daňové evidenci stěžovatele nebyly zjištěny žádné doklady o úhradě těchto hotovostních plateb. Společnost REGINA byla usnesením Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2006, které nabylo právní moci dne 6. 9. 2009, zrušena s likvidací. Likvidátor ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace nesestavil účetní závěrku z důvodu nekontaktnosti statutárního orgánu spol. REGINA p. M. Ze spisu se dále podává, že p. M. skončil trvalý pobyt na území ČR dne 9. 6. 2006, přičemž první faktura s označením dodavatele REGINA byla vystavena 4. 7. 2006 a poslední dne 22. 12. 2006. Přestože tato spol. byla v likvidaci, na fakturách tento dodatek uveden nebyl. Na fakturách byly jako předmět fakturace uvedeny elektroinstalační práce a akce, na kterých měly být tyto práce provedeny, podrobnější specifikace prací nebyla uvedena. Po provedeném důkazním řízení, v rámci něhož byli vyslechnuti svědci navržení stěžovatelem (zaměstnanci stěžovatele p. Ď., P., p. K., likvidátor Ing. V.), bylo využito mezinárodní výměny informací k ověření skutečností u p. M. (výslech provedený ukrajinskými orgány) a zhodnocení všech získaných důkazních prostředků, poté dospěly správní orgány k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že spol. REGINA prováděla pro stěžovatele subdodávky prací na elektroinstalačních zakázkách.

V posuzovaném případě stěžovatel i přes opakované výzvy finančních orgánů pochybnosti o uskutečnění deklarovaných výdajů nevyvrátil. Správce daně i žalovaný poukázali na konkrétní rozpory v tvrzeních stěžovatele a i předložených dokladech a velmi podrobně se jimi ve zprávách o daňové kontrole i v rozhodnutích o odvolání zbývali. Stěžovatel neuvedl žádné skutečnosti, které by logickým a důvěryhodným způsobem osvědčily vynaložení předmětných výdajů a přijetí zdanitelného plnění od spol. REGINA.

Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem i žalovaným za to, že skutečnost, že ke zdanitelnému plnění od společnosti REGINA opravdu došlo, stěžovatel neprokázal, resp. neprokázal, že obdržel od této společnosti deklarované služby, za které měl zaplatit deklarované částky uplatněné jaké daňový výdaj.

Dle názoru zdejšího soudu se správní orgán I. stupně, žalovaný i krajský soud se všemi předloženými resp. navrženými důkazními prostředky vypořádali, avšak nikoli podle přání stěžovatele. Uvedené je seznatelné jak z žaloby, tak i z kasační stížnosti stěžovatele, když v ní stěžovatel dílem namítá, že správní orgány odmítly výpověď stěžovatele a svědků Ď., P., T. a pí. K., dílem však stěžovatel nesouhlasí s hodnocením těchto svědeckých výpovědí. Jak vyplývá ze spisu, prověřoval správce daně v průběhu daňové kontroly, zda předmětné faktury byly skutečně vystaveny spol. REGINA, zda byly předmětné práce uvedenou spol. dodány a v jakém rozsahu, komu a zda byly na fakturách deklarované částky stěžovatelem vyplaceny. Za tímto účelem provedl správce daně stěžovatelem navržené výslechy svědků p. Ď. a p. P. Ve svých svědeckých výpovědích jmenovaní žádným způsobem konkrétně nespecifikovali osoby, které se měly jako pracovníci společnosti REGINA a.s. podílet na realizaci zakázek pro stěžovatele. P. P. a p. Ď. do protokolů dne 13. listopadu 2008 sice uvedli, že na zakázkách pracovalo od 2 do 8 resp. od 3 do 10 pracovníků společnosti REGINA a.s., mělo se jednat o Slováky, Ukrajince, Romy – jména ani bydliště neznají, ve svých výpovědích však žádným způsobem konkrétně nespecifikovali osoby, které se měly jako pracovníci spol. REGINA na realizaci zakázek podílet. Správní orgány se tedy se stěžovatelem navrženými výpověďmi jmenovaných vypořádaly, avšak tyto výpovědi neosvědčily jako důkaz jednoznačně prokazující, že plnění uvedená na fakturách, jimiž stěžovatel deklaroval

uplatněný nárok na odpočet daně, uskutečnila společnost REGINA v rozsahu na fakturách uvedeném, a to prostřednictvím svých zaměstnanců. Nelze tudíž přisvědčit námitce stěžovatele, že uvedené důkazní prostředky byly při dokazování pominuty. Byly pouze správními orgány hodnoceny jinak, než si stěžovatel představoval, přičemž tyto svědecké výpovědi neprokázaly ani přijetí deklarovaného plnění od spol. REGINA ani úhradu za toto plnění.

Uvedené platí i pro svědecké výpovědi p. K. a p. T. Jak vyplývá ze spisu, byla vyslechnuta dne 27. 2. 2009 p. K., která vedla stěžovateli daňovou evidenci. Z její výpovědi vyplývá, že faktury s označením dodavatele REGINA a.s. byly hrazeny v hotovosti, byly k nim vystaveny příjmové doklady společností REGINA a.s., dle jejího sdělení je měl vždy přivézt majitel společnosti REGINA a.s. Paní K. dále sdělila, že zná pana Y. M., viděla ho párkrát v kanceláři, kde se s ním setkala při předávání dokladů, setkala se s ním i během pololetí roku 2006. Současně však sdělila, že nikdy neviděla žádný doklad prokazující to, že osoba, která jí byla představena jako majitel společnosti REGINA a která za tuto společnost jednala s daňovým subjektem, byl skutečně p. Y. M. Pokud jde o výpověď svědka T., nebylo mu známo kým, komu a jakým způsobem předávali pracovníci firmy REGINA ukončené výsledky své pracovní činnosti. Přestože svědek p. T. v rámci svědecké výpovědi uvedl, že na akcích Kolinec a Malonice pracovali Rusové nebo Ukrajinci v počtu 3-5 osob, zástupce mu byl představen jako M. a subdodavatelská firma mu byla představena jako firma REGINA, nikterak nespecifikoval osoby, které se měly jako pracovníci společnosti REGINA podílet na realizaci zakázek pro stěžovatele. Tvrzení svědka T. ve věci rozsahu prací provedených pracovníky REGINA nebylo možno ověřit ve stavebních denících vedených stěžovatelem, když z jednotlivých denních záznamů stavby nebylo patrné, jaký podíl prací prováděli zaměstnanci stěžovatele a jaký podíl prací měla provádět společnost REGINA, u pracovníků této společnosti nebyly uvedeny žádné identifikační údaje. I v tomto případě lze považovat námitku stěžovatele stran neprovedení svědeckých výpovědí za nedůvodnou. Naopak lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že z provedených výpovědí nelze spolehlivě vyvodit závěr o tom, že by stěžovatel deklarovaná plnění od spol. REGINA přijal, a skutečnost, že stěžovatel s hodnocením těchto důkazních prostředků, jak jej učinily správní orgány a krajský soud, nesouhlasí, sama o sobě neznamená, že byly v řízení pominuty. Nejvyšší správní soud, k námitkám stěžovatele o nesprávném a neúplném hodnocení provedených svědeckých výpovědí, uzavírá, že se jedná o námitky nedůvodné, a nadto zcela obecné, když stěžovatel neuvádí, v čem konkrétně bylo hodnocení výše uvedených důkazních prostředků nesprávné.

Pokud se jedná o námitku, že p. M. se o vstupu spol. REGINA do likvidace nedozvěděl, a proto nemohl na fakturách uvádět dodatek o tom, že společnost je v likvidaci, je třeba ji taktéž jako nedůvodnou odmítnout. Skutečnost, že se p. M. nedozvěděl o vstupu spol. REGINA do likvidace nic nevypovídá o tom, zda ke stěžovatelem deklarovaným plněním ze strany REGINA fakticky došlo či nikoliv. Jak správně uvedl krajský soud, povinností stěžovatele nebylo v daňovém řízení prokázat, že plnění bylo *„možné“* či k němu *„mohlo dojít“*, nýbrž že k němu skutečně došlo.

Obdobný závěr je možno učinit i k další námitce stěžovatele. Skutečnost, že společnost REGINA byla zapsána v obchodním rejstříku, měla v obchodním rejstříku jako předmět podnikání zapsány činnosti, které ji opravňovaly stěžovatelem deklarovaná plnění poskytnout a byla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty, což měl potvrzovat

doklad o platbě DPH jinému správci daně, který měl mít k dispozici stěžovatel na počátku spolupráce se spol. REGINA, nevypovídá nic o tom, zda k deklarovaným plněním ze strany společnosti REGINA došlo. Ačkoli společnost REGINA byla formálně oprávněna poskytovat plnění určitého druhu a byla formálně plátcem daně z přidané hodnoty, nikterak tyto skutečnosti neprokazují, že deklarovaná plnění stěžovateli skutečně také poskytla.

Stejně tak je nutno odmítnout další námitku stěžovatele stran nesprávného hodnocení montážních listů a stavebního deníku. Hodnocení těchto důkazních prostředků, jak jej provedly správní orgány i krajský soud, naopak vyplynulo z racionálního myšlenkového procesu a odpovídá požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti. V daném případě předložil stěžovatel montážní a servisní listy s označením dodavatele Elektro KT, Klatovy, DIČ: CZ6707221785, tj. stěžovatele s označením zákazníka, který však není jednoznačně specifikován. Jedná se o 5 montážních listů, které se pravděpodobně vztahují ke 4 akcím stěžovatele (lyžařský areál Špičák, Investtel, Floko, Bred konzultik, a 1 výkazový list s uvedením Plzeň-Borská pole), z nichž není zřejmé, o jakou akci se jedná. U dvou akcí byl uveden předmět objednávky (Špičák, Investtel), v jednom případě byla uvedena elektroinstalace rozšíření výroby (Floko) a u zákazníka Bred Consulting není předmět objednávky uveden. Z doložených dokladů nebyla patrná specifikace prací, tj. práce odborné elektroinstalační a práce ostatní „neodborné", a kdo a jaké práce prováděl. Z dokladů nebylo lze jednoznačně určit počet hodin, tj. kdo kolik hodin odpracoval. Montážní a servisní listy neobsahují žádné podpisy, nejsou podepsány na straně předal, ani na straně převzal. Stejně tak z nich není patrné, jaké faktury byly na jejich základě vystaveny nebo jaká plnění byla na jejich základě přijata, v jakém množství, za jaké období. V případě akce „bytové jednotky Kolinec" předložil stěžovatel stavební deník, kde u každého denního záznamu je uvedeno - pracovníci a počet a v některých případech „fi regina“ a počet. U pracovníků a označení „fi regina“ nejsou uvedeny žádné identifikační údaje. Z jednotlivých denních záznamů stavby nebylo patrné, jaký podíl prací prováděli zaměstnanci daňového subjektu a jaký podíl prací měla provádět společnost REGINA. Na základě výše uvedených skutečností je nutno přisvědčit hodnocení žalovaného i krajského soudu, tedy že těmito předloženými listinnými důkazními prostředky nebylo prokázáno, že by společnost REGINA uskutečnila plnění uvedená na fakturách, jimiž stěžovatel deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně a daňové výdaje. Přestože v některých předložených listinných důkazních prostředcích bylo uvedeno „RG, Reg“ nebo „fi regina“, z dokladů nebyla patrná konkrétní specifikace prací ani, kdo a jaké práce prováděl, jaké faktury byly na jejich základě vystaveny nebo jaká plnění byla na jejich základě přijata, v jakém množství, za jaké období. Správní orgány tedy oprávněně dospěly k názoru, že tyto listinné důkazní prostředky nepotvrzují skutečnost, že by společnost REGINA vykonávala v r. 2006 pro stěžovatele plnění deklarovaná na předložených fakturách.

Pokud stěžovatel dále tvrdí, že žalovaný i krajský soud odkázali pouze na výslech pana M., který použili jako „*zaklínadlo*“, je třeba i tuto námitku odmítnout. Za situace, kdy údajný smluvní partner, resp. osoba oprávněná za něj jednat, při svědecké výpovědi vypoví, že „*během svého pobytu na území ČR v roce 2006 pracoval v různých soukromých společnostech ve středu Prahy. Společnost REGINA a.s. byla registrována na jeho jméno, ale nikdy nevykonávala žádnou činnost. Pan Y. M. osobně nevydal žádné faktury a nehledal zákazníky. V září roku 2006 jeho povolení k pobytu v ČR vypršelo*“, nelze dospět k závěru, že

stěžovatel prokázal, že došlo ze strany společnosti REGINA k poskytnutí deklarovaných plnění. Stěžovatel nenabídl žádný relevantní důkaz, který by byl schopen jednoznačně prokázat poskytnutí deklarovaných plnění ze strany této společnosti vůči stěžovateli. Nebyl navržen výslech žádného ze zaměstnanců společnosti REGINA či kterékoli další osoby, které se dle stěžovatele měly podílet na předmětných plněních, a pro nedostatečnou identifikaci osoby p. M. (stěžovatelem a svědky uváděný „*Ukrajinec jménem M.*“), nemohl být vyslechnut ani jmenovaný p. M. V rámci důkazního řízení nebyl navržen výslech kohokoli jiného ze společnosti REGINA, kdo by byl schopen potvrdit poskytnutí deklarovaných plnění ze strany této společnosti, a to z toho důvodu, že nebyla zjištěna žádná skutečnost svědčící pro to, že by společnost REGINA vůbec v rozhodném období vykonávala nějakou činnost, disponovala personálními a materiálními prostředky potřebnými k poskytnutí deklarovaných plnění, nebyl předložen žádný doklad o tom, že stěžovatel za tato deklarovaná plnění zaplatil tvrzené částky.

Věrohodnost výpovědi pana M. není vyvrácena ani existencí čestného prohlášení ze dne 19. 8. 2008, které stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil, a jež mělo naopak potvrzovat stěžovatelovo tvrzení o faktické spolupráci se spol. REGINA. Jednak v případě, kdy byl proveden výslech osoby, která měla čestné prohlášení učinit, je nutné vycházet z obsahu svědecké výpovědi této osoby provedené ukrajinskými orgány, neboť takový důkazní prostředek je prostředkem podávajícím přímou reakci. Jednak je nutno vzít v úvahu jako nikoli nepodstatnou skutečnost, že stěžovatel, dle svého tvrzení, nebyl přítomen vyhotovení písemného čestné prohlášení a jak sám uvedl, „*na jeho žádost mu jej přivezl Ukrajinec jménem M.*“. Podpis na čestném prohlášení nebyl úředně ověřen, tudíž lze mít oprávněné pochybnosti i o tom, zda se jednalo o čestné prohlášení podepsané právě panem M. Jak již bylo zmíněno, výslech „*Ukrajince jménem M.*“, který se dle tvrzení stěžovatele měl pohybovat na předmětných stavbách, a do věci by mohl snad vnést světlo, proveden nebyl, když stěžovatel ani neuvedl příjmení této osoby. Jak správně uvedl krajský soud, pokud se stěžovatel opíral při znevěrohodnění výpovědi p. M. o výpovědi svědků Ď. a P., kteří měli pana M. osobně v roce 2006 vidět, je potřebné upozornit na obsah jejich výpovědí. Svědek Ď. uvedl, že „*mu jméno M. něco říká, bude to asi jejich šéf, říkali mu M.*“. Obdobně vypověděl také pan P., který krom jiného uvedl, že „*byl ve dvou až třech případech přítomen předávání faktur vystavených společností REGINA a.s., pan M. dával daňovému subjektu faktury, daňový subjekt mu dával peníze*“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel sám uváděl, že na stavbách se pohyboval „*Ukrajinec jménem M.*“, který měl zastupovat pana M. v době jeho nepřítomnosti, lze důvodně pochybovat o tom, že svědci vůbec kdy pana M. viděli a spíše jej volně nezaměnili za osobu jim známou z předmětných staveb, tj. „*Ukrajince jménem M.*“. Ovšem za osobu odlišnou od osoby pana M. Za této situace, taktéž s přihlédnutím k obecnosti a nejednoznačnosti výpovědi svědků, nelze dospět k závěru, že by nadevší pochybnost potvrdili přítomnost pana M. v České republice v rozhodném období.

Co se týče stěžovatelem namítané skutečnosti, že pan M. figuroval např. ve společnosti K.H.STAV CZ s.r.o., a proto se mohl na území ČR v rozhodném období zdržovat, je třeba konstatovat, že ani tento fakt nedisponuje vypovídací schopností, zda k tvrzenému plnění ze strany společnosti REGINA došlo či nikoli. Zápis těchto skutečností není způsobilý potvrdit faktické uskutečnění prací pro stěžovatele společností REGINA ani vyvrátit věrohodnost svědecké výpovědi pana M. Nadto je stěžovatelem zmiňován zápis ve Sbírce listin z března 2006 a následně pak až z roku 2010. Tyto údaje

tedy nijak nepotvrzují, že by pan M. měl být přítomen v České republice v době deklarovaných plnění ani to, že tato společnost práce v rozhodném období, tj. v II. pololetí roku 2006 skutečně provedla a že této společnosti stěžovatel hradil fakturované částky.

Stěžovatel dále navrhl, aby byl proveden důkaz originály předmětných faktur podle § 77 s. ř. s. při jednání před krajským soudem. Podle ustálené judikatury žalobce může v rámci řízení před krajským soudem navrhovat dosud neprovedené důkazy, mají-li prokázat relevantní skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. V daňových věcech, kde žalobce nesl v daňovém řízení důkazní břemeno, se musí jednat o takové důkazy, které žalobce buď navrhoval již v daňovém řízení a které přesto nebyly provedeny, nebo které v průběhu daňového řízení z objektivních důvodů navrhovat nemohl. Otázka, které z navržených důkazů soud provede a které nikoli, záleží na jeho úvaze (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezbavuje povinnosti takový postup odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, příst. na www.nssoud.cz; to krajský soud v daném případě učinil. Krajský soud návrhu stěžovatele nevyhověl a důkazy originály dokladů neprovedl, neboť provedení těchto důkazů nebylo potřebné k posouzení důvodnosti žaloby. S uvedeným se zdejší soud ztotožňuje a dodává, že za situace, kdy předmětem dokazování bylo zjištění, zda práce byly fakticky provedeny, nikoliv stěžovatelem deklarovaný formální stav, by důkaz originály faktur, nemohl zjištěný skutkový stav jakkoli zvrátit, resp. originály faktur nemohou věrohodně prokázat uskutečnění prací v rozsahu a částkách, které jsou na nich uvedeny.

Podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s. o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Považuje-li to za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí k projednání kasační stížnosti jednání. Nejvyšší správní soud neshledal relevantní důvody pro uplatnění cit. ustanovení, proto neakceptoval návrh stěžovatele k provedení dokazování před kasačním soudem.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud správně konstatoval, že se stěžovateli v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že k plnění od společnosti REGINA opravdu došlo, resp. že stěžovatel obdržel od společnosti REGINA deklarované služby a že této společnosti zaplatil deklarované částky.

K námitkám stěžovatele, ohledně porušení jeho práva na spravedlivý proces spočívající v nesprávném dokazování, lze uvést, že stěžovateli byl dán dostatečný prostor k vysvětlení vzniklých pochybností o uplatněných výdajích a odpočtech DPH jiným způsobem než předloženými doklady, a to jak během daňové kontroly, tak v průběhu odvolacího řízení. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, www.nssoud.cz, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k prokázání výdajů, které lze vztáhnout i na prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž zaujal následující stanovisko: *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a*

budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“

Jak je shora uvedeno, účelem dokazování bylo prokázání tvrzení stěžovatele, že spol. REGINA pro něj skutečně odvedla práce uvedené na fakturách. V této souvislosti je však třeba poukázat na to, že finanční orgány zpochybňovaly a po stěžovateli požadovaly prokázat zejména faktický stav, tj. že práce provedla spol. REGINA v rozsahu a za částky, které stěžovatel deklaroval na sporných fakturách, jakož i to, že tyto částky byly skutečně stěžovatelem v plném rozsahu zaplaceny, že byly zaplaceny společnosti uvedené na fakturách a že právě tento subjekt stěžovateli předmětné dodavatelské služby v deklarovaném rozsahu poskytl. Stěžovatel v daňovém řízení navrhl jako svědky výše jmenované osoby, které se na pracích měly podílet. Svědectví těchto osob, jakož i další důkazní prostředky (stavební deníky, montážní listy apod.), které podle stěžovatele měly vypovídat o tom, že práce vykonávala právě spol. REGINA, a právě v takovém rozsahu a za právě takovou částku, podle názoru Nejvyššího správního soudu skutečně nemohou, při absenci jiných přesvědčivých důkazů, prokázat vynaložení daňově uznatelných výdajů, resp. přijetí zdanitelného plnění v rozsahu uvedeném na předmětných dokladech. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s názorem krajského soudu a žalovaného v otázce zmiňovaných důkazních návrhů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v posuzované věci neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně toho, zda deklarované výdaje či přijetí zdanitelného plnění byly skutečně vynaloženy na plnění (práce) dodané společností REGINA. Stěžovatel v daňovém řízení neodstranil ani pochybnosti o tom, kým byly předmětné faktury vystaveny, komu a v jakém rozsahu byly deklarované výdaje vyplaceny a zda k jejich vyplacení v hotovosti došlo způsobem, jak tvrdil stěžovatel. Přestože nelze vyloučit možnost, že elektroinstalační práce byly fakticky provedeny, vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně toho, kdo je provedl, jejich rozsahu a vzájemných souvislostí, nemohly správní orgány, krajský soud a ani Nejvyšší správní soud akceptovat zmíněné částky jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že mu nemůže být přičítáno k tíži jednání spol. REGINA v rozporu se zákonem, jako např. neodvedení DPH apod. V této souvislosti je třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že mu nemůže být přičítáno k tíži jednání třetích osob. Je ovšem třeba rozlišovat mezi otázkou, zda došlo k provedení prací, a prokázáním skutečného vynaložení výdajů na tyto práce či uplatněním odpočtů daně, a to v deklarovaném rozsahu. Stěžovateli bylo vytýkáno, že neprokázal věrohodnými důkazy provedení prací společností REGINA pro stěžovatele ani to, že uvedené práce stěžovatel hradil. Tohoto důkazního břemene nemůže stěžovatele zprostit ani nezákonné jednání třetí osoby, která měla být dodavatelem prací. Je totiž věcí daňového subjektu, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval nejen správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými doklady, ale i jinými důkazními prostředky, kterými podle potřeby bude moci prokázat pravdivost svých tvrzení. Záleží tedy na vlastní aktivitě daňového subjektu, zda bude v rámci svých

obchodních vztahů vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 o správě daní.

Není správné konstatování stěžovatele, že správní orgány i krajský soud rozhodovaly v příkrém rozporu s nálezy Ústavního soudu (např. III ÚS 2096/07 či IV ÚS 591/08), dle kterých nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu. Správní orgány nešly ve svých požadavcích v daném případě nad rámec požadavků, které na důkazní řízení kladou právní předpisy. Naopak, postup finančních orgánů při hodnocení důkazů byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (srov. § 2 odst. 3 o správě daní). Dle zásady volného hodnocení důkazů není správce daně vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak, takové závěry musí 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 přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, přístupný na www.nssoud.cz). Jak je již výše konstatováno, správce daně se v rámci sporných faktur vypořádal se zjištěnými skutečnostmi, když vyvracel tvrzení stěžovatele stran okolností provedení prací společností REGINA vč. úhrady za poskytnuté plnění od stěžovatele a naopak to byl stěžovatel, který neprokázal přijetí zdanitelného plnění, resp. výdaje daňově účinné. Tyto závěry mají oporu ve spisovém materiálu. Nenabídnul-li však stěžovatel v důkazním řízení relevantní důkazní prostředky, nemůže jeho tvrzení o oprávněnosti uplatněných výdajů a odpočtů daně z přidané hodnoty obstát. Jak správně uvedl krajský soud, v daném případě nedošlo k doměření daně důvodu, že společnost, která v době deklarovaných plnění fakticky vyvíjela činnost, se stala nekontaktní, nýbrž z důvodu, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že pro něj společnost v předmětném období vykonala konkrétní práce, když jakákoliv činnost byla ze strany tehdejšího předsedy představenstva přímo popřena. V tomto směru jsou odkazy stěžovatele na výše cit. nálezy Ústavního soudu nepřípadné, neboť dopadají na situaci, kdy jednatel společnosti zemřel, v důsledku čehož již nebyl jeho výslech v daňovém řízení možný, nikoli na situaci, kdy předseda představenstva společnosti vypověděl, že dotčená společnost v rozhodném období nevyvíjela žádnou činnost.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak byly zhodnoceny. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Rovněž tak je z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i z rozsudku, zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jeho tvrzení. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. září 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu