



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Ing. V. K.**, zastoupeného JUDr. Františkem Výmolou, advokátem se sídlem v Praze 5, Husníkova 2080/8, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2006, č. j. 10 Ca 136/2006 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 7. 2006, č. j. 3828/110/2006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Táboře (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2005, č. j. 125503/05/110917/3460, kterým stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Napadenému rozsudku krajského soudu vytyká procesní vady a dále nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky týkající se splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Má zato, že uskutečnění jím uplatněných výdajů bylo prokázáno po formální stránce bezvadnými fakturami vystavenými existujícími subjekty a že v předcházejícím řízení bylo nepochybně zjištěno, že uskutečňoval své zakázky prostřednictvím subdodavatelských firem, s jejichž realizací mu vznikaly výdaje. Trvá na tom, že výdaje za fakturované práce byly uskutečněny ve prospěch společnosti B. v. o. s. a že pan I. S., který jménem této společnosti faktury vystavil, byl k jednání jejím jménem zmocněn na základě plné moci. Dle názoru stěžovatele správce daně ani krajský soud tuto skutečnost neuznaly s odůvodněním, že faktury vystavené společností B. nejsou zaneseny v jejím účetnictví a statutární orgán nelze kontaktovat, avšak důkazy, jejichž provedení stěžovatel navrhoval a které měly prokázat, že pan S. byl v době realizace zakázky zmocněncem společnosti B. a že tato společnost byla v uvedené době kontaktní a vykazovala podnikatelskou činnost, správní orgány obou stupňů i krajský soud odmítly. Stěžovatel se domnívá, že splnil všechny zákonem předpokládané podmínky k tomu, aby uskutečněné výdaje mohly být uznány za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nadto podotýká, že mu nelze přičítat k tíži, že společnost B. je nekontaktní, a navíc z této skutečnosti dovozovat, že předmětné práce nevykonala. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel shodně jako v podané žalobě namítá, že správní orgány obou stupňů odmítly v průběhu daňového řízení provést stěžovatelem navržené důkazní prostředky a z tohoto důvodu nesprávně posoudily oprávněnost výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného však nelze s uvedenou námitkou souhlasit, neboť ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nositelem důkazního břemene daňový subjekt, a tudíž povinnost prokázat tvrzené skutečnosti spočívá na něm. Žalovaný uvádí, že ačkoli ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že správce daně dbá, aby okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení povinen vyhledávat a provádět důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Jak vyplývá ze spisového materiálu, znaleckým posudkem jako dalším důkazním prostředkem navrženým stěžovatelem se správce daně zabýval a podrobně uvedl, z jakého důvodu nebyl tento důkazní prostředek proveden. Z obsahu spisu je rovněž patrné, že správce daně vyslyšel stěžovatelem navržené svědky a podrobně se vypořádal s důvody, proč ty které navrhované důkazní prostředky neprovedl v případech, kdy tak neučinil. K prokázání skutečností, že společnost B. vykonala pro stěžovatele předmětné práce, stěžovatel navrhoval zejména výslechy konečných odběratelů provedených prací a dále výslechy dělníků, kteří předmětné práce fyzicky vykonávali. Výpovědi vyslechnutých svědků však skutečnost, kdo skutečně byl dodavatelem uvedených prací, spolehlivě neprokázaly. V dalším žalovaný odkázal na obsah odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

V průběhu daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, zahájené dne 19. 12. 2003, správce daně zjistil, že stěžovatel, jehož hlavním předmětem činnosti je provádění stavebních a lesnických prací, zahrnul do svých daňových výdajů částky zaúčtované na základě faktur, na nichž byla mj. jako dodavatel pomocných stavebních prací uvedena společnost B. Po následném zjištění správce daně, že předmětné faktury vystavil I. S., ukrajinský státní příslušník, který není statutárním orgánem uvedené společnosti zapsaným v obchodním rejstříku, správce daně učinil šetření stran realizace na fakturách deklarovaných dodávek stavebních prací formou dožádání u místně příslušného správce daně. Finanční úřad v Praze - Modřanech k dožádání správci daně sdělil, že společnost B. je ve svém sídle dlouhodobě nekontaktní, jednatel R. H. se v České republice nezdržuje a jednatel V. M. se k jednání u správce daně nedostavuje a na písemnosti nereaguje.

S ohledem na zjištěné skutečnosti měl správce daně pochybnosti o tom, zda výdaje zaúčtované na základě předmětných účetních dokladů byly uplatněny oprávněně v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto stěžovatele vyzval, aby prokázal, že výdaje zaúčtované na základě faktur od společnosti B. byly skutečně dodány touto společností a použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu citovaného ustanovení. Stěžovatel požádal o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě správce daně s tím, že zajistí prohlášení statutárního orgánu společnosti o pracích provedených v jeho prospěch, a následně navrhl k důkazu výslechy konkrétních svědků, ať již z řad zástupců konečných odběratelů stěžovatele či dělníků, kteří pracovali na stavbách. Z výpovědí předvolaných svědků se však nepodařilo spolehlivě prokázat, že by dodavatelem předmětných prací byla právě společnost B. tak, jak uváděly sporné faktury.

Doloženo bylo rovněž zmocnění I. S. k fakturování prací jménem uvedené společnosti, které měl vystavit statutární orgán společnosti, jednatel V. M. I tato písemnost byla správcem daně hodnocena jako nevěrohodná, neboť z ní nebylo možné zjistit, kdo zmocnění udělil ani kdo zmocnění přijal, a údajný podpis I. S. byl zcela odlišný od jeho podpisů na jiných písemnostech u cizinecké policie, které správce daně pro tento účel zajistil. Rovněž kopii zmocnění obdobného znění, na kterém je u podpisu pana S. s datem 6. 8. 2001 kopie razítka obecního úřadu a podpisu pracovnice tohoto úřadu, kterou správci daně předložil při ústním jednání dne 15. 3. 2005 jeden z předvolaných svědků, nemohl správce daně osvědčit jako důkaz, neboť dalším šetřením zjistil, že uvedenou písemnost pověřená pracovnice obecního úřadu neověřila a svým podpisem ani otiskem razítka neopatřila.

Z obsahu spisu rovněž vyplynulo, že správce daně předvolal k výsledku jak jednatele společnosti B., tak samotného I. S. Jejich svědecké výpovědi se však nepodařilo zajistit, neboť I. S. měl dle informací cizinecké policie naposled povolen pobyt v České republice pouze do 29. 8. 2004 a jak uvedeno výše, jednatel společnosti R. H. se v České republice nezdržuje a jednatel V. M. se k jednání u správce daně nedostavuje a na písemnosti nereaguje.

Stěžovatel rovněž navrhoval k důkazu vykonaných prací a vynaložených výdajů vypracování znaleckého posudku z oboru stavebnictví, který správce daně neakceptoval s odůvodněním, že znalecký posudek by nemohl prokázat, že předmětné práce byly skutečně dodány společností B. Navíc z protokolu o místním šetření, které správce daně provedl dne 30. 6. 2005 u T. s. T. jako konečného odběratele stěžovatele, bylo nepochybně zjištěno, že 13 konkrétních pracovníků z Ukrajiny, kteří pracovali na akcích u tohoto konečného odběratele, je totožných s pracovníky, kteří v letech 2000 až 2002 fakturovali provedení těchto stavebních prací stěžovateli jako osoby samostatně výdělečně činné.

Z výše uvedených důvodů proto správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů stěžovatele částku ve výši 139 850 Kč za provedení stavebních prací z faktur, na nichž jako dodavatel figuruje společnost B., s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal, že se v daném případě jednalo o výdaje vynaložené v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z popsaných závěrů, k nimž správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly, následně vychází i jeho rozhodnutí, dodatečný platební výměr ze dne 31. 10. 2005, č. j. 125503/05/110917/3460, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze základu daně navýšeného o neuznané výdaje.

Stěžovatel s vydaným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když neprovedl všechny stěžovatelem navrhované důkazy s odůvodněním, že předjímá výsledek, který by měl navrhovaný důkaz přinést. Stěžovatel se dovolával doplnění řízení o znalecký posudek a rovněž akceptace dříve učiněných návrhů na výsledky zástupců konkrétních firem, pro které I. S. sjednával subdodávky prací, jejich provedení fakturoval a rovněž přijímal finanční prostředky.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2006, č. j. 3828/110/2006, odvolání zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se podrobně vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatele a v závěru konstatoval, že v daném případě stěžovatel neprokázal, že by subdodávky dokládané předmětnými fakturami skutečně realizovala společnost B., tj. že by se v daném případě jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že správci daně předložil veškeré důkazní prostředky dokládající, že společnost B. provedla jím objednané subdodávky a že výdaje, které byly za vykonanou práci vyplaceny, jsou výdaji daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále uvedl, že při uzavírání smluv jednal v dobré víře, neboť předložené doklady, na nichž byl podpis pana S. ověřen před orgánem státu, prokazovaly jeho oprávněnost jednat jménem společnosti a k důkazu, že takto postupovali i jiní daňoví poplatníci, stěžovatel dle svých slov marně navrhoval výsledky konkrétních svědků. Nedůvodně pak byl zamítnut také návrh stěžovatele na doplnění důkazů o znalecký posudek z oboru stavebnictví, který by objektivně prokázal náklady vynaložené na subdodavatelsky provedené dílo. Stěžovatel má zato, že splnil svou povinnost stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil, že by jím objednané práce nebyly třetími osobami vykonány. Z uvedeného pak stěžovatel dospěl k závěru, že nesprávným hodnocením provedených důkazů a nedůvodným odmítáním důkazů navrhovaných došlo v předcházejícím řízení k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu věci, majícímu za následek porušení ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného, že v daném případě nebylo zpochybněno dodání předmětných prací, nýbrž to, že subdodávky pro stěžovatele realizovala společnost B. označená jako dodavatel na sporných fakturách. Krajský soud uvedl, že jestliže v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že faktury, kterými stěžovatel dokládal své

výdaje, ve skutečnosti nevystavil subjekt, který je na nich uváděn jako ten, který uvedené práce dodal, pak stěžovatel nesplnil podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. podmínku prokázat, že výdaje ve výši deklarované na předmětných fakturách skutečně vynaložil. Faktury jako doklady o vynaložených výdajích nemohou být uznány, není-li daňovým subjektem prokázáno, že fakturovaná práce byla skutečně dodána v rozsahu, jak je deklarováno, a to subjektem na fakturách uvedeným. Tvrzení stěžovatele, že byl v dobré víře, neboť na předložených dokladech zmocňujících I. S. byl jeho podpis ověřen před orgány státu, nemůže obstát, neboť věrohodnost předložených listin byla správcem daně zpochybněna. Nic na tomto závěru nemohlo změnit ani případné zjištění, že stejně jako stěžovatel si při jednání s I. S. počínali také zástupci jiných společností, jejichž výsledky stěžovatel navrhoval. Uvedené v plném rozsahu platí také o finančními orgány neakceptovaném návrhu na doplnění důkazů o znalecký posudek, neboť za situace, kdy se na subdodávkách podíleli jednotliví pracovníci, kteří následně práce stěžovateli fakturovali jako osoby samostatně výdělečně činné a správce daně jimi fakturované částky nezpochybňoval, by takovým posudkem nemohlo být prokázáno, že subdodávky prací byly v rozsahu předmětných faktur dodány společností B. V dané věci bylo podstatné prokázat, že předmětné stavební práce byly dodány a následně vyfakturovány dodavatelem uvedeným na fakturách, na podkladě kterých stěžovatel o svých výdajích účtoval a tyto daňově uplatňoval. V tomto směru však stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Krajský soud dále konstatoval, že ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je povinností stěžovatele prokázat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno nelze poukazem na ustanovení § 31 odst. 8 přenášet na správce daně, který v souzené věci dostal své povinnosti a vyvrátil existenci stěžovatelem deklarovaných skutečností. Proto ani námitky stěžovatele, že správce daně a následně i žalovaný rozhodl v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, neshledal krajský soud důvodnými.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, když má zato, že v předcházejícím řízení prokázal oprávněnost uplatněných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; dále namítá vady řízení před správními orgány obou stupňů spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem (§ 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a krajský soud, který ve věci rozhodoval, měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Ohledně kasační námitky mířící do nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že tato by byla důvodnou, pokud by krajský soud aplikoval na danou věc nesprávný právní předpis, nebo by sice užil právního předpisu správného, tento by však nesprávně vyložil.

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.

V případě stěžovatele byla správcem daně zpochybněna první výše uvedená podmínka, neboť dle jeho názoru práce, za které stěžovatel vynaložil peněžní prostředky, neprovedla společnost B. a v rozporu s údajem na faktuře výdaj nebyl uhrazen této společnosti. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatel figurovala společnost B., jako důkaz o uskutečnění výdaje neobstály. V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.

Podle ustanovení § 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. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.

Správní orgány obou stupňů, stejně jako krajský soud, nepochybnily, že stěžovatel mohl realizovat jednotlivé zakázky prostřednictvím subdodavatelských firem a že s jejich realizací souvisely výdaje. Bylo rovněž prokázáno, že na realizaci zakázek se subdodavatelsky podílelo několik společností a že z výše uvedených důvodů se pochybnosti správce daně týkaly pouze realizace subdodávek od společnosti B., přičemž ostatní subdodávky nakoupené od jiných daňových subjektů správce daně v rámci důkazního řízení nepochybněval a akceptoval je jako prokázané daňové výdaje.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správce daně a krajského soudu, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci fakturovaných

dodávek stavebních prací společností B. Stěžovatel nejednal s osobou oprávněnou zastupovat tuto společnost, ale s panem I. S., ohledně jehož postavení v celé věci přetrvaly rozpory. Ani výpovědi předvolaných svědků z řad konečných odběratelů stěžovatele a dělníků pracujících na stavbách nepotvrdily, že by subdodávky stavebních prací prováděla společnost B., resp. jí pověřeni pracovníci, neboť pan S., který dělníky najímal a za práci jim platil, nebyl jednatelem ani společníkem uvedené společnosti a jakékoli oprávnění této osoby jednat jejím jménem či jejím jménem vystavovat faktury věrohodně nepotvrdila ani ostatní zjištění správce daně. Stěžovateli se tedy v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat uskutečnění fakturovaných stavebních prací právě společností B., ani vystavení předmětných faktur touto společností, na jejichž základě si stěžovatel uplatnil daňové výdaje.

Ze zprávy o daňové kontrole a i z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval (výzva ze dne 9. 2. 2004, 5. 4. 2004) ho k prokázání, zda předmětné práce byly skutečně provedeny, kým a za jakých okolností. Stěžovateli tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem, nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Tímto nálezem byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen výslechem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil, že *„právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy“*.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovateli nebyla odňata možnost, aby jakýmikoliv prostředky prokázal vynaložení zpochybněného výdaje. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností, průběžně hodnotil další důkazní návrhy stěžovatele. Stěžovatel se v řízení zaměřil pouze na prokazování jednání pana S. jménem společnosti B., ani poté, kdy byla jeho tvrzení o poskytnutí služeb touto společností opakovaně vyvrácena, neuvedl žádné jiné vysvětlení, které by osvědčilo skutečné vynaložení výdaje, byť například jinými osobami. Pokud žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl, pak je nutno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů. Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejuplněji, není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci. V tomto případě, pokud stěžovatel uvedl, že výdaje byly vynaloženy ve prospěch společnosti B., jež vykonala fakturované práce, byly mu sděleny pochybnosti ohledně této skutečnosti a jemu se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, ani jinak osvědčit jednoznačné vynaložení těchto výdajů, pak se mu nepodařilo unést důkazní břemeno, které nesl v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Jak je výše uvedeno, v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. 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. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.

V předmětné věci však stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí prací společností B., ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. Správce daně poukázal na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech stěžovatele a velmi podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí o odvolání rozebral. Velmi podstatné je zjištění správce daně z evidence konečného odběratele prací od stěžovatele, tj. od T. s. T., s. r. o., dle jehož evidence služby pro stěžovatele provedly osoby, které mu je v letech 2000 až 2002 fakturovaly jako fyzické osoby samostatně výdělečně činné, tyto výdaje jsou v účetnictví stěžovatele též zaneseny a jejich věrohodnost je tím potvrzena. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí na str. 3 v druhém odstavci, stěžovateli byly správcem daně sděleny veškeré pochybnosti, uvedeny skutečnosti, které měl prokázat, přičemž bylo ponecháno pouze na jeho úvaze, jaké další důkazní prostředky zvolí a předloží.

Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje byly skutečně vynaloženy, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně činnosti společnosti B. a k případnému vynaložení výdajů jiným než deklarovaným způsobem nepředložil žádné věrohodné vysvětlení. Přestože v řízení byly zjištěny i skutečnosti nasvědčující tomu, že některé stavební práce byly skutečně provedeny, v případě absence objasnění vzájemných souvislostí mezi jejich provedením a výdaji stěžovatele je správce daně nemohl uznat jako jeho výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal krajskému soudu, že se s existencí dle jeho názoru prokazatelných výdajů na stavební práce nevypořádal, tato námitka není důvodná.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud k námitce nesprávného právního posouzení ze strany krajského soudu uvádí, že rozsudek krajského soudu nemůže být shledán nezákonným pouze pro dílčí vady jeho odůvodnění. Krajský soud zaujal nesprávný názor

na možnost dodatečné nápravy nesprávně uvedených skutečností v účetním dokladu. Jak je podrobně uvedeno výše, tento výklad byl v minulosti správními soudy respektován, vyvrácen byl až citovanými nálezy Ústavního soudu. V dané věci však stěžovatel nebyl v důsledku toho krajským soudem zkrácen na svých právech, neboť v průběhu daňového řízení mu byl dán dostatečný prostor pro prokázání sporných výdajů i jinými důkazními prostředky. Výrok rozhodnutí krajského soudu o zamítnutí žaloby je správný a zcela v souladu se zákonem, neboť žalobní námitky uplatněné stěžovatelem nebyly důvodné.

Stěžovatel dále namítal, že správcem daně bylo nesprávně odmítnuto provedení výslechů jím navržených svědků. V souvislosti s výše uvedeným je třeba upozornit, že stěžovatel v průběhu řízení před správcem daně nenabízel tvrzení, která by byla způsobila zhojit opakovaně vytykané nedostatky. Jím navrhovaní svědci měli dle jeho tvrzení vypovídat ke skutečnostem, které nebyly s to vyřešit sporné body mezi zjištěním správce daně a tvrzením stěžovatele, na což byl stěžovatel správcem daně upozorňován. Skutečnosti, že svědci znali I. S., pracovali pro něho na určité zakázce, obdrželi od něj odměnu, nevypovídaly o vztahu stěžovatele a společnosti B. a nevyvracely ani další pochybnosti sdělené správcem daně stěžovateli. Neuskutečnění svědecké výpovědi I. S. nelze vytykat správci daně, neboť ze správního spisu je zřejmé, že se ji snažil dostupnými prostředky zajistit, což se nezdařilo pro odchod jmenovaného z České republiky. Stěžovateli nebylo přičítáno k tíži, že společnost B. včetně jejích zástupců je nekontaktní, nýbrž nedostatek přesvědčivého vysvětlení celé situace z jeho strany.

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně se rovněž zabýval stěžovatelem navrženým znaleckým posudkem, podrobně se k provedení tohoto důkazního prostředku vyjádřil a uvedl, z jakého důvodu tento důkazní prostředek neprovedl. Je rovněž patrné, že správce daně vyslyšel stěžovatelem navrhované svědky a v případě, kdy výslech navrhovaných osob odmítl provést, se podrobně vypořádal s důvody, proč tak neučinil. Je tedy nepochybné, že správce daně plně respektoval veškerá práva stěžovatele jako daňového subjektu a v předkládání důkazních prostředků jej nikterak neomezoval.

Nejvyšší správní soud pak ve shodě s krajským soudem nepřisvědčil ani námitce stěžovatele týkající se možného krácení daně společností B., kterou finanční orgány nebyly schopny postihnout za to, že příjmy získané od stěžovatele nepodrobila zdanění. Prokázání takové skutečnosti není v dané věci relevantní, neboť možné neplnění daňových povinností daňových subjektů odlišných od stěžovatele nemůže mít žádnou souvislost s povinností stěžovatele jako daňového subjektu vyplývající mu z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tj. s povinností prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stěžovatel též nebyl postihován za to, že společnost B. je nekontaktní, nýbrž za neunesení důkazního břemene z jeho strany jakýmkoli jinými důkazními prostředky.

Nejvyšší správní soud dle výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Ani kasační námitku stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto 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 ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu