



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **GABA s. r. o.**, Na Výšině 585, Česká Třebová, PSČ 560 02, zastoupená JUDr. Ladislavem Hostýnkem, advokátem v Ústí nad Orlicí, Komenského 160, PSČ 562 01, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, PSČ 500 02, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2006, čj. 6569/120/2005, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2007, čj. 31 Ca 167/2006-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Ústí nad Orlicí vyměřil žalobkyni (stěžovatelce) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 1. 2005 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 163 680 Kč. Finanční úřad neuznal výdaje za pomocné stavební práce v celkové výši 527 680 Kč jako daňový náklad.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatelka odvolala k žalovanému, který odvolání rozhodnutím ze dne 2. 6. 2006, čj. 6569/120/2005, zamítl.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatelka napadla žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 31. 10. 2007, čj. 31 Ca 167/2006 - 30, zamítl.

Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které uplatnila důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

První námitkou brojila stěžovatelka proti tomu, že soud nesprávně posoudil rozsah důkazního břemene daňového subjektu. Stěžovatelka prokázala, že zaplatila

zpochybňované faktury. Tuto skutečnost potvrdil nejen výslech svědka, pana Z., který měl finanční prostředky od stěžovatelky přijímat, ale i další listinné důkazy. Stěžovatelka prokázala výši výdajů a i skutečnost, že tyto výdaje skutečně nastaly. Podle stěžovatelky finanční orgány nedokázaly, že by k platbám mezi ní a L. Z. nedošlo, a soud se s názory těchto orgánů nesprávně ztotožnil.

Stěžovatelka dále namítá, že není její povinností uvádět skutečnosti zdůvodňující, že obdržela faktická plnění na základě smlouvy o dílo. Žádný právní předpis neukládá, aby vedla evidenci množství odpracovaných hodin pracovníků, kteří pro ni sice práci provedli, ale pouze na základě obchodněprávního vztahu stěžovatelky a zaměstnavatele těchto pracovníků. Stěžovatelka byla v daňovém řízení nepřímo nucena, aby takovou evidenci předložila, přestože to nevyplývá z žádného právního předpisu.

Výpovědi svědků, které stěžovatelka navrhla, byly dostatečně logické a odpovídaly běžné praxi a dostatečně prokazovaly skutečnosti, které tvrdila.

Poslední námitkou brojí stěžovatelka proti tomu, že byla v daňovém řízení nucena prokazovat tvrzené skutečnosti nad rámec svých zákonem stanovených povinností a objektivních možností.

Z předloženého správního a soudního spisu vyšly najevo následující skutečnosti:

Finanční úřad provedl ve dnech 6. až 7. 11. 2003 u stěžovatelky daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Finanční úřad zpochybnul postup stěžovatelky, která zahrnula do daňových nákladů částky vyúčtované 12 fakturami, které vystavila podnikatelka L. Z.. Stěžovatelka s ní na základě celoroční objednávky uzavřela smlouvu o dílo, jejímž předmětem byly pomocné stavební práce dle požadavků objednatele. Finanční úřad se zabýval tím, zda byly hodiny vyúčtované L. Z. jako zhotovitelem skutečně pro stěžovatelku odpracovány.

Finanční úřad shledal nejasnosti při placení faktur vystavených zhotovitelem, a proto se zabýval tím, zda k plnění dle smlouvy o dílo skutečně došlo, nebo zda stěžovatelka uplatnila náklady pouze za účelem snížení daně z příjmů.

V rámci daňové kontroly vyslechl finanční úřad svědky, které navrhla stěžovatelka, mezi nimi i bývalé manžele Z. Ani tyto důkazy dle finančního orgánu neprokázaly, že pomocné stavební práce neprováděla stěžovatelka sama. Finanční úřad z důvodu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem zvýšil stěžovatelce základ daně z příjmů právnických osob o 527 680 Kč a dodatečným platebním výměrem doměřil daň.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatelka dne 25. 2. 2005 odvolala k žalovanému. Ten se ztotožnil s názory finančního úřadu a odvolání zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Ten neshledal pochybení finančních orgánů a žalobu zamítl. Především uvedl, že jednou ze základních zásad daňového řízení, která vyplývá z § 2 odst. 7 d. ř., je soulad stavu skutečného a stavu právně formálního. To znamená, že daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto v takovém rozsahu, jak daňový

subjekt deklaroval. Dále musí finanční orgán mít za prokázané, že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle krajského soudu stěžovatelka i přes výzvu správce daně nenavrhl dodatečně další důkazní prostředky, které by osvědčovaly její tvrzení. Výslech svědků nebyl věrohodný, protože ani jeden z nich nebyl schopen uvést konkrétní skutečnosti. Pokud stěžovatelka uzavřela smlouvu s L. Z., šlo o její rozhodnutí v rámci podnikatelské činnosti. To je v daňovém řízení následně spojeno s její povinností prokázat nejen existenci takového právního úkonu, ale i faktické naplnění jejího obsahu. Důkazní povinnost přitom leží pouze na daňovém subjektu. Krajský soud považoval rozsah a provedení dokazování finančními orgány za dostatečné a měl zato, že finanční orgány hodnotily všechny provedené důkazy ve vzájemných souvislostech postupem dle § 2 odst. 3 d. ř. Krajský soud proto potvrdil, že stěžovatelka neunesla v řízení před správcem daně důkazní břemeno, a žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Přezkoumal proto důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Věc posoudil takto:

Podle § 31 odst. 9 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Stěžovatelka v daňovém řízení předložila smlouvu o dílo a písemnou objednávku prací. Ani jeden z těchto dokladů ale v případě pochybností neprokazuje, že k plnění na základě smlouvy skutečně došlo a že pomocné stavební práce nevykonala stěžovatelka sama.

Těmito otázkami se již soudy ve správním soudnictví zabývaly, například v rozhodnutí zveřejněném pod č. 94/2004 ve Sb. NSS: *Ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.*

V rámci daňového řízení je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění plnění, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Pro finanční orgány je tedy významné nejen to, zda daňový subjekt uzavřel s jiným daňovým subjektem smlouvu, ale také zda skutečně došlo k plnění na základě této smlouvy. Faktický i právní stav musí být v souladu. Na základě dokladů,

kteře předložila stěžovatelka, vznikly u správce daně pochybnosti, zda k plnění ze smlouvy došlo, nebo zda se nejedná o zastřený úkon, jehož účelem bylo snížení daně.

Finanční orgány především zpochybnily faktury předložené stěžovatelkou. Podpisy paní Z. na nich se zcela liší od podpisu na smlouvě o dílo. Platby z faktur zhotovitel, tedy paní Z., nikdy nezahrnula do svého účetnictví. To sice nemůže být přičítáno k tíži stěžovatelky, ale potvrzuje to výpověď paní Z., že o plnění na základě smlouvy nevěděla.

Finanční úřad proto stěžovatelku vyzval, aby navrhla další důkazní prostředky, které by prokazovaly skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Stěžovatelka navrhla pouze výsledky svědků.

Svědkyně Z., která se stěžovatelkou podepsala smlouvu o dílo, o konkrétním výkonu stavebních prací nevěděla, protože veškeré úkony týkající se prací pro objednatele vykonával její manžel, pan Z.. Faktury ani pokladní doklady nepodepisovala a se stěžovatelkou kromě podpisu smlouvy o dílo již více nejednala. O platbách a vykonávaných pracích se paní Z. dle výpovědi dozvěděla až při ústním jednání v rámci daňové kontroly, příjmy nezahrnula do svého účetnictví, protože jí bývalý manžel faktury nepředal ani neinformoval o dalším plnění pro stěžovatelku. Výše uvedenými skutečnostmi tedy popřela tvrzení stěžovatelky.

Pan Z. sice uvedl, že pro stěžovatelku pomocné stavební práce prováděl, ale nebyl schopen specifikovat, na kterých stavbách, neznal přesné jméno pracovníků, se kterými pro stěžovatelku práce vykonával. Za stěžovatelku přiděloval práce pan Hýbl, jednatel společnosti. Jak faktury, tak pokladní doklady, podepisoval jménem paní Z. pan Z. Ten také přebíral veškeré platby za plnění na základě smlouvy o dílo, práce uskutečňoval spolu se dvěma muži, jejichž jména neznal.

Ani další svědkové neuvedli dostatečně konkrétní informace. Neprokázali, kteří zaměstnanci pomocné práce vykonávali, na kterých stavbách. S manžely Z. nejednali a nebyli schopni rozlišit, které práce prováděla stěžovatelka sama a které pro ni vykonával zhotovitel na základě smlouvy o dílo. Svědecké výpovědi nepotvrdily skutečnosti tvrzené stěžovatelkou.

Jednatel stěžovatelky, pan Hýbl, uvedl, že stěžovatelka nemůže předložit další písemné důkazy, protože veškerá jednání probíhala pouze ústně. Platby za pomocné práce předával jednatel v hotovosti panu Z. (dle jeho tvrzení v některých případech za přítomnosti paní Z., která to popírá). Stěžovatelka nemá písemné doklady o převzetí práce, ani o množství odpracovaných hodin.

Stěžovatelka není v souzené věci v pozici spotřebitele, který je zvláště zákonem chráněn. Stěžovatelka je podnikatelem, u kterého se vyžaduje určitá míra obezřetnosti v obchodních vztazích. Je zodpovědností podnikatele, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a byl schopen předložit správci daně podklady osvědčující skutečnosti uvedené v rámci daňového řízení. Není zajisté obvyklé, aby veškerá jednání mezi objednatelem a zhotovitelem probíhala pouze ústně prostřednictvím osoby, která nemá žádné oprávnění za zhotovitelku v obchodních věcech jednat (manžel). To, že stěžovatelka po výzvě finančního orgánu nepředložila již žádné písemné důkazní prostředky, by ale nebylo k její tíži, pokud by ovšem svědecké výpovědi byly dostatečně jasné

a konkrétní a osvědčovaly by skutečnosti, které uvedla v daňovém řízení. Tak tomu ale nebylo, svědecké výpovědi jsou nekonkrétní a liší se ve významných skutečnostech.

Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Důkazní břemeno stěžovatelky dle § 31 odst. 9 d. ř. ale nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 d. ř. na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele.

Faktury, které stěžovatelka zahrнула do svého účetnictví, a pokladní doklady nejsou dle paní Z. podepsány její rukou, což je zjevné i při běžném srovnání. Finanční úřad proto stěžovatelku vyzýval k předložení dalších důkazních prostředků, které by prokázaly, že pomocné stavební práce skutečně vykonali pracovníci paní Z. Finanční orgány nevyžadovaly pouze předložení evidence odpracovaných hodin, ale jakéhokoli důkazního prostředku, ze kterého by mohly dovodit, kdo práce prováděl. To stěžovatelka neučinila. Výpovědi svědků byly neprůkazné. Z těchto důvodů jak finanční orgány, tak krajský soud, správně zhodnotily, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud, který neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by měl právo na náhradu nákladů řízení, Nejvyšší správní soud jejich náhradu nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu nad rámec běžné úřední činnosti jakékoliv náklady řízení vznikly.

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

V Brně 24. listopadu 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu