



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: **ARMATURY – STAVEBNÍ PRÁCE s. r. o.**, se sídlem U Obchodní komory 6, Liberec 1, zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 11. 11. 2008, č. j. 59 Ca 11/2008 - 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů v řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2007, č. j. 15861/07-1200-505700, bylo zamítnuto odvolání žalobce (nyní stěžovatele), podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 7. 2. 2007, č. j. 26060/07/192913/5326, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 171 740 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, která byla výše označeným rozsudkem rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci; proti tomuto rozsudku nyní podává kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 14. 3. 2005 stěžovatel uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s). Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu I. stupně a žalovaného, že „Dohoda o předfakturaci“ se vztahovala pouze na práce spojené s venkovní kanalizací a ČOV, když jediné faktury vztahující se k těmto pracím byly hrazeny z poskytnutého úvěru investoru. Toto tvrzení má oporu v protokolu o výslechu svědka p. Drahody ze dne 30. 3. 2005, který potvrdil dohodu s odkazem

na to, že musel čerpat investiční úvěr. Stěžovatel však v době, kdy se s investorem dohodl na předfakturaci prací nevěděl, na co tento úvěr může investor čerpat – zda na celou zakázku nebo její část. Svědek také potvrdil podepsání dohody o předfakturaci prací spojených s ČOV. Dle názoru stěžovatele byly při výslechu svědka položeny dvě otázky správcem daně, a to, zda stavební práce na akci (tedy veškeré práce) probíhaly v jiném časovém sledu, než byly fakturovány (otázka č. 9) a zda stavební práce vyfakturované fakturou č. 8/2001 byly provedené ve druhém pololetí r. 2001 a vyfakturovány v předstihu v červnu 2001 (otázka č. 13). V obou případech svědek odpověděl kladně. Na tuto skutečnost upozornil stěžovatel jak v odvolání, tak i v podané žalobě a znovu přednesl svou žádost o nový výslech svědka také při ústním jednání. Jeho žádostem však nebylo vyhověno ani správcem daně, žalovaným ani krajským soudem. Stěžovatel již při provádění kontrole doplnil vyjádření k protokolu ze dne 7. 9. 2004, č. j. 172448/04/192932/6377 své podání tabulkou, kde jsou rozklíčovány náklady na zakázku a jejich fakturace, resp. předfakturace. Za předpokladu, že by správce daně i žalovaný hodnotili tento důkazní prostředek a listiny (faktury), na které odkazuje, ve smyslu ust. § 2 odst. 3 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, museli by zákonitě dojít k tomu, že některé dodavatelské faktury byly investoru fakturovány s předstihem.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného stran aktivace nepřeúčtovaných nákladů za 2. pololetí r. 2001 investoru pro nedokončení zakázky do výnosů. Stěžovatel měl za druhé pololetí r. 2001 na nákladových účtech MD/501.200 a MD/518.300 náklady na zakázku Volgogradská ve výši 527 172,35 Kč. Toto zjištění nezpochybnil ani správní soud a jednalo se o veškeré náklady. Dle názoru správce daně i žalovaného (a správní soud se s tímto také ztotožnil) měly být tyto náklady aktivovány do výnosů. Jenže, jak uvádí stěžovatel, v těchto nákladech je zaučtována i část další, sporné faktury od společnosti DYNDA s. r. o. ve výši 275 000 Kč (celá hodnota faktury činila 309 750 Kč). Dle stěžovatele, jestliže však byla částka ve výši 275 000 Kč z nákladů správcem daně i žalovaným vyloučena, neboť provedeným dokazováním dospěli k závěru, že nebyla vystavena deklarovaným dodavatelem, nemohli tuto částku aktivovat do výnosů, protože byli povinni postupovat dle ust. § 2 odst. 3, § 16 odst. 8, § 31 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní. Porušení citovaných ustanovení uvedl stěžovatel i v žalobě. Správní soud na námitku reagoval, kdy sám uvedl, že správce daně je povinen zjistit skutečný stav co nejuplněji, není vázán jen návrhy daňového subjektu a pokud vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit. Správní soud však neuvedl, že tato částka neměla být aktivována do výnosů tak, jak to provedl správce daně a žalovaný potvrdil. Správce daně i žalovaný tak vědomě stěžovatele poškodili tím, že zvýšili výnosy o částku 275 000 Kč v rozporu se zákonem a tím zvýšili i daň z příjmů.

Pokud se jedná o dokazování provedených prací spol. DYNDA s. r. o. stěžovatel navrhl provedení důkazu konfrontací v rámci svědeckých výpovědí spol. NALIB a LIBSTAV na základě pořízené fotodokumentace. Sledoval tím vyloučení zaměstnanců těchto společností, když jediné tyto společnosti a spol. DYNDA měly provádět takovéto práce. Stěžovatel měl v úmyslu prokázat, že deklarované prostředky na provedené práce vynaložil, i když ne dodavateli deklarovanému na předmětné faktuře. Správce daně i žalovaný dle názoru stěžovatele pochybili, když navržený důkaz odmítli aniž ho v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní vyhodnotili s dalšími navrženými důkazy. Popřel-li jednatel společnosti DYNDA vystavení předmětné faktury a provedení tam deklarovaných prací, i když stěžovatel disponoval doklady, konkrétně osvědčením o registraci a živnostenským listem společnosti DYNDA, mohl stěžovatel prokázat své tvrzení jediné jinými důkazy. Pokud dle stěžovatele nemohl prokázat oprávněnost této faktury listinou, jak je uvedeno výše, chtěl dostát své povinnosti stanovené mu ust. § 31 odst. 9

zákonu o správě daní jiným způsobem, a to předložením živnostenského listu, osvědčením o registraci a výsledkem resp. konfrontací svědků. Stěžovatel se neztotožňuje s hodnocením a závěrem, že tyto listiny bývají ve společnostech dostupné a není obtížné je získat, neboť k těmto listinám se, dle stěžovatele, může dostat pouze zaměstnanec společnosti.

Stěžovatel ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, která jsou obsažena ve spisové dokumentaci krajského soudu, jakož i na správní spisy orgánů obou stupňů. Konstatuje, že se plně ztotožňuje s právním názorem soudu, soud se dle jeho názoru vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, právní otázku sporné věci posoudil správně a úplně a řízení před soudem nebylo zatíženo žádnou vadou. Žalovaný uzavírá, že nesouhlasí s argumentací stěžovatele, pro kterou nelze nalézt oporu v zákonné úpravě ani spisové dokumentaci. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Nejvyšší správní soud neshledal vady řízení, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez návrhu stěžovatele ex offio, postup dle § 109 odst. 3 tedy neuplatnil.

Nejvyšší správní soud nepřihlédl ke skutečnostem, které stěžovatel uvádí poprvé až v kasační stížnosti, aniž by je uplatnil v žalobě a v předchozím řízení před žalovaným (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že na základě provedené daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 zvýšil správce daně daňový základ celkem o částku 554 060 Kč, ze které podstatnou část představuje doměření nesprávně vyúčtované nedokončené výroby ve výši 265 147 Kč a neuznané výdaje ve výši 275 000 Kč. Ve zprávě o kontrole ze dne 5. 1. 2007 se mimo jiné uvádí, že stěžovatel v roce 2001 prováděl stavební zakázku na akci „Volgogradská 17” pro investora společnost 3D PLAST. Náklady na tuto zakázku byly účtovány do nákladů za období 1-12/2001. Stavební práce však byly fakturovány pouze za období 1-6/2001 a za druhé pololetí r. 2001 byla do výnosů zúčtována pouze dohadná položka k této zakázce ve výši 250 000 Kč. Náklady za období 1-6/2001 pak byly přeúčtovány investorovi (spol. 3D PLAST) na základě vydaných faktur. Z účetních dokladů vyplývalo, že zúčtované výnosy této zakázky za období 1-6/2001 se týkají prací provedených v tomto období, což je u vystavených faktur doloženo rozpisem prací. V rámci kontroly bylo zjištěno, že společnost 3D PLAST z úvěru proplatila stěžovateli částku ve výši 364 962 Kč. Jednalo se o proplacení dvou zálohových faktur a vyúčtování za provedené práce na venkovní kanalizaci a ČOV (FV 6/2001, 7/2001, 8/2001). Jiné faktury za stavební práce na akci Volgogradská 17 vystavené stěžovatelem z tohoto úvěru proplaceny nebyly. Vzhledem k tomu, že náklady – výdaje na zakázku Volgogradská 17 za období 7-12/2001 proúčtované do daňově účinných nákladů, nebyly zaúčtovány přes změnu stavu nedokončené výroby do výnosů, neboť zakázka nebyla k 31. 12. 2001 dokončena, rozporoval správce daně tyto náklady stěžovatele. Pro provedeném řízení konstatoval správce daně,

že daňový subjekt neprokázal vazbu mezi výdaji – náklady na zakázku Volgogradská za období 7-12/2001 a výnosy za období 1-6/2001. Tyto výdaje za období 7-12/2001, jestliže nebyly přeúčtovány spol. 3D PLAST a zakázka nebyla ke dni 31. 12. 2001 ukončena, měly být v souladu s postupy účtování pro podnikatele aktivovány minimálně ve výši přímých nákladů na nedokončenou stavbu.

Ze zprávy o kontrole dále vyplývá, že stěžovatel zaúčtoval do nákladů interním dokladem č. I000011 z 31. 12. 2001 nevyfakturovanou subdodávku ve výši 275 000 Kč. Na základě výzvy předložil stěžovatel k tomuto internímu dokladu fakturu č. 12/2002 z 15. 2. 2002 od společnosti DYNDA s. r. o. Správce daně tuto fakturu posoudil jako neoprávněně zaúčtovanou do nákladů roku 2001, neboť nebylo prokázáno, že se jedná o náklad související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Stěžovatel tak postupoval v rozporu s ust. § 24 odst. 1, § 32 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a Čl. VIII odst. 1 Opatření FMF č. j. Vú 20 100/1992 a neoprávněně tak snížil základ daně o částku 275 000 Kč.

Odvolání proti rozhodnutí o doměření daně žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2007 č. j. 15861/07-1200-505700 zamítl. V odůvodnění rozhodnutí podrobně popsal postup správce daně 1. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole, zhodnotil důkazní prostředky, a to jak ty, jež předložil stěžovatel, tak ty, jež si za řízení obstaral správce daně a podrobně a přesvědčivě se vypořádal se všemi uvedenými odvolacími námitkami stěžovatele. Jednotlivě popsal a odůvodnil veškeré skutečnosti, z nichž v odvolacím řízení vycházel a které byly podkladem jeho rozhodnutí.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci. V žalobě namítl nesprávně a neúplně zjištěný skutkový stav. Stěžovatel nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně nesprávného zaúčtování nedokončené výroby ve výši 265 147 Kč, když správce daně a žalovaný neosvědčili tvrzení stěžovatele ohledně způsobu fakturace, aniž by vyvrátili věrohodnost svědecké výpovědi p. Drahoty – jednatele společnosti 3D PLAST a vyrovnali se s předloženými podpůrnými důkazními prostředky, fotodokumentací, kalkulací, porovnání celkových nákladů a výnosů na zakázku v průběhu let 2001 a 2002 a aniž by provedl další navržené důkazní prostředky. V této souvislosti namítl především, že v průběhu řízení tvrdil a dokládal výše uvedenými důkazními prostředky, že v rámci zakázky „Volgogradská“ došlo na základě požadavku a vzájemné dohody k fakturaci vyšších částek za jednotlivá dílčí plnění tak, aby finanční plnění za objem prací připadajících na rok 2001 bylo účtováno již v průběhu prvního pololetí.

Dále bylo v žalobě namítnuto, že daňové orgány nezjistily správně skutkový stav ani v případě jeho dodavatele spol. DYNDA, když stěžovatel k doložení svých tvrzení předložil smlouvu o dílo, kopie dokladů, které mu byly při uzavírání kontraktu ze strany společnosti DYNDA poskytnuty, fotodokumentaci a navrhl konfrontaci u ostatních dodavatelů, se kterými spolupracoval a kteří měli zaměstnané ukrajinské dělníky. Stěžovatel vytýkal žalovanému, že nevzal do úvahy skutečnost, že práce provedené společností DYNDA byly provedeny, žádný jiný dodavatel je stěžovateli neúčtoval a ani stěžovatel sám nebyl schopen je vlastními silami provést.

Při ústním jednání před krajským soudem dne 11. 11. 2008 stěžovatel navrhl opakovaný výslech svědka Drahoty a předložil usnesení Policie ČR, kterým bylo odloženo podezření z trestného činu, které směřovalo proti jednateli stěžovatele.

Rozsudkem krajského soudu byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Za nedůvodnou soud shledal námitku ohledně porušení povinnosti žalovaného zjistit skutečný stav věci, neboť to byl právě stěžovatel, který byl povinen prokázat pravdivost a správnost svého tvrzení o oprávněnosti nákladů na zakázku Volgogradská 17 za období 7-12/2001 proučtovaných do daňově účinných nákladů ačkoli tato zakázka nebyla k 31. 12. 2001 dokončena. V této souvislosti krajský soud poukázal na ustanovení § 23 odst. 1 a 3 a ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 25 odst. 1 a 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a uvedl, že ze zákona o účetnictví a vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a účetního standardu k zásobám vyplývají jednoznačné povinnosti v oblasti vykazování a oceňování nedokončené výroby, které platí i pro stavební společnosti. Rozsah nákladů, které budou v nedokončené výrobě aktivovány, je u těchto subjektů sice do značné míry závislý na jejich vlastních vnitřních rozhodnutích, minimálně je však třeba ocenit nedokončenou výrobu na úrovni přímých nákladů popř. režie.

Rovněž ve věci další námitky soud konstatoval, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro uplatnění výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za práce údajně provedené spol. DYNDA, neprokázal zda mu takové výdaje vůbec vznikly a zda v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu se krajský soud podrobně zabýval všemi žalobními námitkami, přitom z odůvodnění vyplývá, jakými úvahami byl soud při jejich posuzování veden, z jakého právního i skutkového stavu vycházel. Náležitě vyložil a ztotožnil se s odůvodněním žalovaného stran neprovedení opakovaného výslechu svědka p. Drahoty. Soud zcela namísto konstatoval, že stěžovatel neprokázal vazbu mezi náklady a výnosy na zakázku Volgogradská za období 7-12/2001. Pakliže stěžovatel namítá, že dohoda o fakturaci v předstihu se vztahovala na celou zakázku a správce daně i žalovaný hodnotili důkazní prostředky v rozporu s ust. § 2 odst. 3 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, nelze tomuto závěru přisvědčit.

Dle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen zákon o správě daní) správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě tak i v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu co v daňovém řízení vyšlo najevo. 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. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje – nákladu 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení zákona o správě daní v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinností tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu - viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], 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 případě 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 případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě 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) zákona o správě daní.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno. 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 např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Při aplikaci těchto zásad na projednávaný případ je třeba konstatovat, že v řízení bylo prokázáno, že dohoda o fakturaci v předstihu se vztahuje pouze na práce spojené s venkovní kanalizací a ČOV – jedná se o faktury č. 6/2001, 7/2001 a 8/2001, které jako jediné byly hrazeny v rámci čerpání úvěru investora. Tato skutečnost vyplývá z listinných důkazů obsažených ve správním spise, a to z dohody o fakturaci a kopií dokladů vztahujících se k úvěrové smlouvě. Ve věci tzv. fakturace v předstihu byl prováděn výslech svědka pana Drahoty – jednatele společnosti 3D PLAST (protokol č. j. 70162/05/192932/6377 ze dne 30. 3. 2005), který potvrdil dohodu o fakturaci a uvedl, že práce provedené v druhém pololetí 2001 byly fakturovány už v měsíci červnu z důvodu čerpání úvěru. Žalovaný ověřil, že se jednalo o výše uvedené faktury č. 6/2001, 7/2001 a 8/2001, které byly skutečně dány k proplacení investičního úvěru, neboť čerpání úvěru se vztahovalo pouze na kanalizaci a ČOV. Proti tvrzení svědka však svědčí listinné důkazy obsažené ve správním spise, přičemž se jedná o údaje na přílohách k vystaveným fakturám, kde jsou uvedeny buď konkrétní práce odpovídající záznamům ve stavebních denících nebo práce související s výstavbou ČOV, u kterých bylo správcem daně respektováno vysvětlení daňového subjektu o předfakturaci zálohové faktury potvrzené realizovaným způsobem platby – z investičního úvěru. Lze přisvědčit názoru soudu i žalovaného, že tvrzení svědka nelze

vztáhnout na provedené práce obecně, neboť důkazní prostředky předkládané stěžovatelem a vyhotovené v průběhu stavby nenasvědčují tomu, že by veškeré práce provedené v 2. pololetí 2001 byly vyfakturované již v měsíci červnu 2001. Tvrzení stěžovatele, že práce provedené v období 7-12/2001 byly fakturovány v předstihu nelze akceptovat, neboť jej vylučuje existence faktury č. 9/2001 ze dne 14. 7. 2001, na kterou mj. stěžovatel v kasační stížnosti rovněž poukazuje. Stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil, že při vystavení došlo k chybě v datování a faktura měla být vystavena dne 14. 8. 2001 na stav prací provedených k 21. 7. 2001, což dokládal přílohou k faktuře č. 9/2001. Jak vyplývá ze správního spisu bylo toto tvrzení vyvráceno důkazním prostředkem, a to přílohou k faktuře č. 9/2001 nacházející se v účetních záznamech odběratele, která obsahuje soupis prací provedených pouze v měsíci červnu 2001. Za rozhodující důkaz však byla označena faktura č. 1/02 vystavená rovněž stěžovatelem, jejímž předmětem jsou stavební práce za měsíce červenec 2001 až leden 2002. S výjimkou „výdajů na jímku“ (jeřábové práce a fekál celkem 12 025,80 Kč), které správce daně uznal v souvislosti s výstavbou ČOV, vazbu nákladů na zakázku v období 7-12/2001 na výnosy v období 1-6/2001 tedy stěžovatel neprokázal a z průběhu fakturace naopak vyplývá, že prováděné práce byly fakturovány postupně, tak jak byly prováděny (s výjimkou venkovní kanalizace a ČOV). Lze tedy přisvědčit žalovanému i soudu I. stupně, že pro celkové posouzení věci bylo rozhodující, že stavba nebyla k 31. 12. 2001 dokončena, o čemž svědčí kromě faktury č. 1/02 i Zápis o odevzdání a převzetí dokončených prací k 21. 1. 2002. Náklady, které nebyly vyfakturovány k 31. 12. 2001, tak měly být aktivovány do výnosů tak, aby nevyfakturované náklady neovlivnily základ daně ve zdaňovacím období roku 2001. Ve věci fakturace v předstihu bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým žalovaný a posléze soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřené o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl žalovaným a posléze soudem zjištěn. V daném případě tedy stěžovatel neprokázal svá tvrzení, že předfakturace se týkala všech proběhlých prací za období 1-6/2001. V souvislosti s nedokončenou výrobou bylo naopak prokázáno, že v případě nákladů, které byly vynaloženy, avšak nebyly fakturovány, se jednalo o nedokončenou výrobu, která je nástrojem pro dodržení účetní zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. V souladu s postupy účtování pro podnikatele byla společnost povinna účtovat o nedokončené výrobě při své stavební činnosti, jejichž zhotovení přesahuje z jednoho účetního období do druhého minimálně ve výši přímých nákladů popř. správní režie. Vzhledem k tomu, že do výnosů stěžovatele za období 7-12/2001 byla proúčtována částka ve výši 527 172,35 Kč, postupoval stěžovatel v rozporu s ust. § 23 odst. 1 a 3, § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ust. § 25 odst. 1 a 4 zákona o účetnictví a Opatření FMF č. j. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele a neoprávněně tak snížil základ daně. Správní orgány tedy správně doměřily částku, která při dodržení účetních předpisů měla být stěžovatelem aktivována minimálně ve výši přímých nákladů na nedokončenou výrobu.

Nejvyšší správní soud v souvislostech výše uvedených neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele stran neprovedení opakovaného výslechu svědka p. Drahoty soudem, který setrval na postupu žalovaného, přitom z toho dovozuje nezákonnost napadeného rozsudku.

Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Zákon o soudním řízení správním v § 71 odst. 1 písm. e) výslovně uvádí, že žaloba kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými

a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s.ř.s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit mimo jiné argumentem pro nadbytečnost navrhovaného důkazu, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.

Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostal a zdůvodnil nadbytečnost opakovaného výslechu svědka. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že za shora popsánoho skutkového stavu, by opětovná výpověď p. Drahoty, který ve své výpovědi provedené již v průběhu daňového řízení před správcem daně, potvrdil dohodu o fakturaci v předstihu, nijak nebyla schopna dále změnit či zásadním způsobem zvrátit již zjištěný skutkový stav. Jak vyplývá z citovaného protokolu, svědek ve své odpovědi č. 13 odpovídal na dotaz správce daně: „*Jednatel společnosti Armatury - stavební práce s. r. o. dodatečně předložil k vydané faktuře č. 8/2001 (konečná faktura za práce související s osazením čistící jímky odpadních vod dle přiložené rekapitulace rozpočtu ve výši 347 583,20 Kč) „Dohodu o fakturaci“ z 22. 6. 201, kde je uvedeno, že tyto práce budou fakturovány v předstihu v měsíci červnu 2001, ale skutečné provedení díla bylo dohodnuto až na druhé pololetí roku 2001. Byly tyto práce provedené ve druhém pololetí r. 2001 vyfakturovány v předstihu již v měsíci červnu 2001 ?*” Z uvedeného dotazu vyplývá, že se vztahoval ke konkrétní dohodě a faktuře č. 8/2001. Tuto skutečnost ostatně nerozporoval ani stěžovatel, neboť tuto dohodu sám označil ve svém vyjádření k protokolu o ústním jednání jako dohodu vztahující se k předmětnému dokladu č. 8/2001. V tomto případě tedy navrhovaný důkaz nebyl způsobilý vyvrátit resp. potvrdit stěžovatelem tvrzenou skutečnost a jeho neprovedení soudem tak nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

Krajský soud dále zcela namísto konstatoval, že v řízení bylo kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci fakturovaných dodávek stavebních prací společností DYNDA a bylo tedy na něm, aby nabídl v řízení srozumitelné vysvětlení a bez jakýchkoliv rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil. Namítá-li nyní stěžovatel, že krajský soud shodně jako žalovaný nesprávně vyhodnotily předložené důkazní prostředky a svým postupem mu zabránily realizovat své povinnosti dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, nelze s touto výtkou souhlasit.

Jak vyplývá ze správního spisu, zahrnul stěžovatel do nákladů - náklady na práce provedené spol. DYNDA prostřednictvím účtů časového rozlišení v částce 275 000 Kč na základě faktury č. 12/2002. Tento náklad nebyl uznán dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti byl proveden výslech svědka p. Zradičky – jednatele spol. DYNDA, který do protokolu č. j. 29495/04/054930/1285 uvedl, že obchodní transakce uzavíral za společnost zpravidla jen on sám, prováděl rozpočty na stavební práce a faktury byly vystavovány na předtisku také většinou jen jím. Na otázku zda faktura č. 12/2002 byla vystavena jím nebo některým zaměstnancem svědek vypověděl, že faktura nebyla firmou vystavena, podpis a razítko nejsou jeho a spol. DYNDA žádné zednické ani pomocné práce pro stěžovatele neprováděla. Stěžovatel dokládal uskutečnění transakce fotografiemi ze stavby, smlouvou o dílo, kopií živnostenského listu a kopií osvědčení o registraci společnosti DYNDA. Tyto důkazní prostředky byly žalovaným hodnoceny tak, že neprokazují stěžovatelovo tvrzení ohledně uskutečnění prací. Co se týče smlouvy o dílo, za zhotovitele nebyla uvedena jednáající osoba, podpis nebylo lze ověřit. Dle sdělení Finančního úřadu v Pečkách ze dne 7. 9. 2006 faktury vystavené spol. DYNDA neodpovídají formátem, tiskem, razítkem ani podpisem faktury č. 12/2002 předložené stěžovatelem. Pokud jde o kopii živnostenského listu a kopii osvědčení

o registraci byly tyto důkazní prostředky hodnoceny tak, že ani tyto neprokazují stěžovatelovo tvrzení, neboť kopie těchto listin bývají dostupné ve společnostech, není obtížné je získat a nadto neprokazují provedení prací spol. DYNDA. Zápisy o pracích, které měly být provedeny dle faktury a smlouvy v období 5/2001 – 1/2002 byly sice v předložených částech stavebního deníku nalezeny, ale oproti 1 pololetí 2001, kdy je stavební deník podrobně veden po dnech, v 2 pololetí bylo uvedeno pouze několik vět shrnujících práce za celý měsíc, což nepotvrzuje uskutečnění deklarovaných konkrétních prací ani jejich provedení spol. DYNDA. V případě konfrontace, kterou stěžovatel navrhoval u dodavatelských spol. NALIB a LIBSTAV za tím účelem, aby bylo postaveno najisto, které z osob z ukrajinské národnosti na fotodokumentaci ze stavby nebyly a nejsou zaměstnanci těchto dvou společností, správce daně i žalovaný shodně uvedli, že provedení tímto by sice došlo k vyloučení pracovníků těchto firem, ale neprokázalo by se, že zbývající pracovníci na fotografiích jsou zaměstnanci spol. DYNDA, když bylo nesporné, že na stavbě pracovali zaměstnanci i dalších firem.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2001, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V případě stěžovatele však nebylo uskutečnění výdajů prokázáno; předložený důkazní prostředek - faktura společnosti DYNDA jako důkaz vyhodnocený v souvislosti s ostatními provedenými důkazy, které provedl žalovaný v souladu s ust. 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a ust. § 31 odst. 4 cit. zákona, neobstál. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je podstatné naplnění podmínek stanovených v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, je však současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, což znamená, že ani perfektní účetní doklady nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Právě již první podmínka skutečného vynaložení nebyla stěžovatelem prokázána.

V nyní souzené věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovateli se nepodařilo vynaložení sporného výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem. V případě faktury, u níž bylo nade vše pochybnost zjevné, že nebyla vystavena tím, kdo je na ní jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Nemohl - li takový důkazní prostředek obstát, bylo na stěžovateli, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nabídl důkazní prostředky jiné, avšak takové, které by jím tvrzené skutečnosti mohly prokázat. Za situace, kdy žalovaný vyvrátil skutečnosti uvedené na dokladu svědeckou výpovědí jednatele společnosti DYNDA, který popřel vystavení faktury i provedení prací, dostal své povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., a bylo pouze na stěžovateli prokázat skutečnost, kterou v řízení uplatnil. tj. vynaložení předmětných nákladů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Samotné tvrzení stěžovatele, jakož i výpovědi svědků společností NALIB a LIBSTAV, jichž se stěžovatel domáhá, o tom, že práce byly provedeny spol. DYNDA, nikterak neprokazuje, že stěžovatel vynaložil ve prospěch jiného subjektu právě předmětný výdaj na jejich provedení.

Sporným není to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda k jejich provedení stěžovatel vynaložil výdaj, který daňově uplatnil na základě dokladu č. 12/2002, kterým prokazoval jeho uskutečnění. Protože bylo prokázáno, že tak tomu nebylo, z tohoto důvodu nebylo nutné a ani potřebné zkoumat aktivity dalších, stěžovatelem uváděných jiných společností a porovnávat dle fotodokumentace pracovníky těchto společností, vyloučit je s tím, že zbylí pracovníci na fotografiích jsou zaměstnanci spol. DYNDA a dojít tak k závěru o oprávněnosti vynaloženého výdaje. Je proto zcela bez významu, namítá-li stěžovatel, že doklad byl vystaven existující firmou a že práce nebyl schopen provést sám. Jak je výše uvedeno, 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. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Stěžovateli se však v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že společnost DYNDA pro něj uskutečnila fakturované práce a rovněž tak neprokázal, a to ani jinými důkazními prostředky, ve prospěch koho jiného, výdaje uskutečnil. Bez významu jsou v této souvislosti námitky stěžovatele, že kopie osvědčení o registraci a živnostenský list prokazují uskutečnění jím deklarované transakce. I zde lze přisvědčit zhodnocení, jakkoliv není podstatné, zda tyto listiny jsou či nejsou ve společnostech běžně dostupné, že stěžovatel vynaložení sporného výdaje neprokázal. Dle názoru zdejšího soudu ani tyto listiny popř. navrhovaná konfrontace u spol. NALIB a LIBSTAV nejsou schopny prokázat, stěžovatelovo tvrzení o provedení deklarovaných prací spol. DYNDA a dokázat tak skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které by s dalšími zjištěnými údaji vytvářely přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Stěžovatelem namítané porušení zásady daňového řízení ve smyslu ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků stran povinnosti správce daně chránit daňové příjmy je zcela irelevantní, neboť tvrzené neplnění daňových povinností subjekty od stěžovatele odlišnými nemůže mít žádnou souvislost s povinností stěžovatele, která pro něj vyplývá z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se nezabýval námitkou stěžovatele, která nebyla uplatněna v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, ale stěžovatelem byla uplatněna až v kasační stížnosti, kdy zde nově zpochybnil postup správce daně při aktivaci sporného a současně vyloučeného výdaje (faktura od spol. DYNDA) do výnosů. Jakkoli totiž stěžovatel v žalobě namítal porušení ust. § 2 odst. 3, § 16 odst. 8, § 31 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neuvedl již, a to ani v odvolání ani v podané žalobě, v čem konkrétně spatřuje toto porušení a jaký to má dopad na stanovený základ daně a daň. Nepřísluší zde žalovanému ani soudu dovozovat, co vše je pod zcela obecným tvrzením stěžovatele myšleno. Námitku uplatněnou v kasační stížnosti formuloval výslovně stěžovatel poprvé až nyní, ač tak mohl učinit již v řízení před krajským soudem; podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. je uplatněná kasační námitka nepřipustná, Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

Právní úprava správního soudnictví klade důraz na to, aby všechny důvody, pro něž je rozhodnutí správního orgánu napadáno, byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, pokud je to možné. Jinými slovy, zákon vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které mu předcházelo tak, aby již krajský soud měl možnost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem

uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost, avšak v takovém případě je třeba v kasační stížnosti uvést skutečnosti, které bránily takové důvody uplatnit dříve, nejde-li o případ, kdy je taková skutečnost zřejmá z povahy věci, např. jsou-li nově uplatněny důvody týkající se výlučně řízení před krajským soudem. Pokud tomu tak není a kasační stížnost je opřena i o důvody před krajským soudem neuplatněné, nelze k nim ve smyslu citovaného ustanovení přihlížet.

Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jeho tvrzením. 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) 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 nevznikly, resp. je neúčtoval. 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 9. října 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu