



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 11. 2012, č. j. 31 Af 14/2012 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce B. B. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 11. 2012, č. j. 31 Af 14/2012 - 45, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu B. B., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“ nebo „finanční ředitelství“) ze dne 14. 12. 2011, č. j. 7553/11-1100-608497, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Broumově (dále také „správce daně“) ze dne 22. 3. 2011, č. j. 6942/11/244970606262 (dále též „rozhodnutí správce daně“) a současně potvrzeno toto rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 168.240 Kč, zrušena daňová ztráta ve výši 490.335 Kč, vyčísleno daňové penále z doměřené daně ve výši 33.648 Kč a z doměřené ztráty ve výši 24.516 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud nejprve vyložil podstatu sporu mezi účastníky řízení, kterým byla otázka prokázání oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v roce 2006. Správní soud došel k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jím - v předešlém

daňovém řízení - uplatněných výdajů od společností BH s. r. o., MANSUR v. o. s., BPP Trading, s. r. o., za subdodavatelské stavební práce, které měly být z jejich strany vykonávány v rámci vlastních zakázek žalobce, realizovaných pro objednatele – společnost BAK a. s. V tomto směru poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně na rozsudky ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011 a ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 29/2008). Této judikatuře je vlastní názor, podle něhož 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 skutečnosti s účetnictvím existují vážné pochyby, a že je to naopak daňový subjekt, který prokazuje soulad účetnictví se skutečností. Poplatníka daně tedy v řízení tíží povinnost – důkazní břemeno ohledně faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše [§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)]. Stejně tak i po formální stránce perfektní doklady ještě samy o sobě neznamenají realizaci transakce, kterou mají deklarovat. V souzené věci šlo o zjištění faktické realizace uplatněných daňových výdajů, u níž došel krajský soud k tomu, že žalobce neprokázal jejich oprávněnost. Správní soud se zabýval hodnocením výdajů za subdodavatelské práce od jednotlivých deklarovaných dodavatelů žalobce. Tak pokud jde o subdodávky od společnosti BH s. r. o., bylo prokázáno, že žalobce vybíral z peněžního ústavu finanční částky. Nebylo však již prokázáno jaké, ani to komu je měl za subdodavatele předávat, v jaké výši a za jaké práce. Uvedená společnost byla nadto pro správce daně nekontaktní. Žalobce tedy podle krajského soudu neprokázal, že by deklarované částky pro uvedeného subdodavatele byly daňově účinné (neprokázal, že by je skutečně vynaložil). Obdobná situace pak byla i u deklarovaných subdodavatelských prací od společnosti MANSUR v. o. s. Bylo by možno připustit, že při zadávání a přebírání subdodavatelských prací jednal žalobce s osobou jménem B. a že této osobě předával i určitou hotovost. Z důkazů však nevyplývalo, a žalobce to ani neprokázal, jaká konkrétní a přesná výše takových nákladů byla skutečně vynaložena, ani za jaké konkrétní práce a v jakém konkrétním rozsahu a časovém období k nim mělo dojít. Pokud pak žalobce navrhoval další důkazy (výsledky svědků), tak těm žalovaný správně nevyhověl, a jejich neprovedení řádně odůvodnil. V případě subdodávek, jež měla pro žalobce zajišťovat společnost BPP TRADING, s. r. o., žalobce nepředložil žádné důkazy, jež by svědčily v jeho prospěch. Krajský soud proto ve shodě s žalovaným došel k závěru, že nemá pochybnosti o tom, že subdodavatelské práce pro žalobce byly ve skutečnosti provedeny, neboť sám neměl žádné zaměstnance. Tato okolnost ale žalobce nezbavovala povinnosti, aby správním orgánům prokázal, jak faktické vynaložení deklarovaných nákladů, tak i jejich skutečnou výši. Je tomu tak proto, že žalobce předložil formálně perfektní účetní doklady, avšak po faktické stránce neprokázal vynaložení deklarovaných výdajů, tj. od koho vlastně služby nabyl a jakou skutečnou částku na jejich pořízení vynaložil. Tato situace měla za následek nesoulad mezi stavem skutečným a stavem formálně vykazovaným. Žalobce proto ve stavu důkazní nouze neunesl důkazní břemeno a správce daně deklarované výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), po právu neposoudil jako daňově uznatelné. Krajský soud neshledal případným ani poukaz žalobce na řetězové podvody u daně z přidané hodnoty. V projednávané věci šlo o daň z příjmů, a nikoliv o daň z přidané hodnoty a napadené rozhodnutí bylo důsledkem neunesení důkazního břemene žalobcem, a nikoliv případnou existencí podvodného řetězce. V neposlední řadě krajský soud nepřisvědčil ani výtce žalobce, že mu bylo penále stanoveno v nesprávné výši. Je tomu tak proto, že správní orgán vycházel z platné a závazné právní úpravy § 264 odst. 13 daňového řádu, podle kterého bylo třeba penále vyčíslit podle dosavadních právních předpisů (zákonu o správě daní a poplatků).

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce – B. B. - jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

pokračování

Stěžovatel nejprve předeslal, že je podnikatelem ve stavebnictví (přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti). Předmětem sporu měla být otázka prokázání oprávněnosti jím ve zdaňovacím období kalendářního roku 2006 uplatněných výdajů na subdodávky stavebních prací od společností BH s. r. o., MANSUR v. o. s. a BPP TRADING, s. r. o. (dále také „deklarovaní dodavatelé/subdodavatelé“), které měly být prováděny v rámci realizace jeho zakázek pro společnost BAK, a. s. (dále jen „odběratel stěžovatele“).

Stěžovatel krajskému soudu vytkl především to, že nesprávně hodnotil shromážděné důkazní prostředky. Je tomu tak proto, že odhlédl od listinných důkazů - protokolů o předání díla (16 protokolů), podle nichž přebíral provedené stavební práce od jednotlivých zpochybněných dodavatelů v roce 2006, resp. 2005 u společnosti BPP TRADING s. r. o., přehledu stavebních zakázek za rok 2006 (celkem 5 listů), jejichž předání správci daně bylo potvrzeno v protokolu ze dne 14. 10. 2010, a především faktur od těchto subdodavatelů. Krajský soud však nesprávně vyhodnotil i svědecké výpovědi, neboť tyto výpovědi subdodávky ve skutečnosti potvrzovaly. Na tom nemění nic ani okolnost, že si svědci s ubíhajícím časem již nepamatovali detailně obsah a rozsah subdodavatelsky dodávaných prací. Krajský soud proto nehodnotil důkazy v souladu s ust. § 77 odst. 2 s. ř. s., pokud došel k závěru o neprokázání subdodávek. Jelikož měl žalobce v roce 2006 více subdodavatelů (např. 4 M CZ stavby s. r. o. nebo Gazda spol. s r. o., atd.) než jen deklarované dodavatele, má za to, že jediným důvodem, pro který mu byla daň doměřena, byla okolnost, že deklarovaní subdodavatelé jsou nekontaktní. Ve všech případech totiž správním orgánům předložil v podstatě shodné doklady. V dokladech objektivně rozpory neexistovaly a účetnictví nebylo také reálně zpochybněno. Krajský soud proto došel k vadnému závěru, že to byl daňový subjekt, kdo ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neunesl důkazní břemeno, a nikoliv správce daně, na němž vázlo důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 téhož zákona. Krajský soud např. hodnotil výpovědi svědků P., W. a J. k subdodavatelské společnosti BH s. r. o. Z výpovědi prvně uvedeného svědka vyplynulo, že nebyl nikdy přítomen konkrétnímu předání peněz, a nepotvrdil tak, o jakou hotovost se jednalo. Obdobně vypovídali i svědci W. a J. Krajský soud však dospěl k závěru, že tito svědci neuvedli, o jaké částky šlo, a konkrétně za jaké práce a komu byly peníze vyplaceny. Takový závěr je nesprávný. Je tomu tak proto, že svědci potvrdili předávání peněz od daňového subjektu (žalobce) R. G., jako osobě jednající za BH s. r. o. Tím byly vyvráceny pochybnosti o účelovém vyhotovení a předložení nepravdivých pokladních dokladů daňovým subjektem (žalobcem). O jaké částky šlo, jednoznačně vysvítá z listinných důkazů. Nebylo také zohledněno, že jako žalobce původně žádal provedení výsledku svědka – R. G., se kterým za BH s. r. o. jednal, ale posléze od jeho výsledku upustil, neboť se tento svědek odstěhoval mimo Českou republiku. Závěry krajského soudu ve vztahu subdodávkám od společnosti MANSUR v. o. s. jsou obdobně nesprávné jako v případě subdodávek od společnosti BH s. r. o. Krajský soud se nezabýval listinnými důkazy, které byly předloženy správním orgánům. Svědek W. dostatečně potvrdil jednání daňového subjektu (stěžovatele) se svědkem B. za MANSUR v. o. s., včetně předávání finančních hotovostí. I v tomto případě nelze rozumně od svědků očekávat sdělování konkrétních dat a částek, které jsou uvedeny v účetních dokumentech. Ve vztahu k subdodavatelským pracím od společnosti BPP TRADING s. r. o., neodpovídá skutečnosti tvrzení krajského soudu, že daňový subjekt (stěžovatel) nepředložil žádné důkazy, jež by svědčily ve prospěch jeho tvrzení. Předložil totiž řadu listinných důkazů, jejichž existenci správní soud zjevně ignoruje a to i přes to, že na ně v podané žalobě odkazoval, když navrhoval důkaz správním spisem, v němž jsou obsaženy. Obdobné je to s výpovědí svědka W., který potvrdil jednání daňového subjektu (stěžovatele) s panem B. za tohoto subdodavatele. Má za to, že žalovaný a správce daně neunesli důkazní břemeno, které na nich v daňovém řízení vázlo. Žádným objektivním důkazem nevyvrátili správnost, úplnost, průkaznost či věrohodnost jeho účetnictví, zejména dokladů týkajících se neuznaných výdajů od uvedených subdodavatelských společností. On jako daňový subjekt

naopak své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků zcela unesl. Mimo jakoukoliv rozumnou pochybnost proto ze spisů vyplývá oprávněnost jím za rok 2006 uplatněných výdajů od uvedených dodavatelů. Pokud proto krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil, je jeho rozsudek nezákonný. Rozsudek krajského soudu je také nepřezkoumatelný. Je tomu tak proto, že krajský soud opomenul hodnotit písemné důkazy obsažené ve správním spise svědčící o provedení subdodavatelských prací a okolnost svědectví svědka. W., který potvrdil jednání s panem B. za subdodavatele BH s. r. o. a BPP Trading s. r. o., a jednání s panem B. za subdodavatele MANSUR v. o. s. U neuznaných výdajů od společnosti MANSUR v. o. s. se pak krajský soud nijak nezabýval skutečností, že jako daňový subjekt žalovanému vytýkal a považoval za nezákonné neprovedení výslechu svědka Y. I. Uvedené má za následek, že je jeho závěr o neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů od společnosti BH s. r. o. a MANSUR v. o. s. nepřezkoumatelný. V dalším pak bez vztahu k závěrům rozsudku krajského soudu musí upozornit na skutečnost, že důvodem pochybností správce daně byl obsah příjmových a výdajových pokladních dokladů, které mu předložil. Správce daně je označil za účelově vyhotovené, neboť v příslušných kolonkách jsou uvedena interní pořadová čísla, která jako daňový subjekt přiřadil k fakturám došlým od společnosti BH s. r. o. Tento závěr pak po té převzal i žalovaný, když potvrdil pochybnosti správce daně (str. 5 žalobou napadeného rozhodnutí) a dále uvedl, že navíc na předložených dokladech nebyla označena osoba příjemce peněz a doklady byly opatřeny nečitelným podpisem. Toto tvrzení žalovaného je ovšem nesprávné a nemůže vyvolat objektivní pochybnosti. Příjemce na dokladech uveden byl a jednalo se právě o společnost BH s. r. o. Nikde není stanoveno, že na dokladu musí být uvedena konkrétní osoba, která za společnost BH s. r. o. hotovost přejímala. Stejně tak není rozhodující, že je podpis nečitelný, ale to že se tam nachází (daňový subjekt tuto osobu nad to ztotožnil jako R. G.). Mylný a nezákonný je i argument žalovaného o tom, že podle výpisu z Obchodního rejstříku byla za společnost BH s. r. o. pouze jednatelka Anna Krynická. Za tuto společnost však podle § 15 ObchZ mohl jednat i jiný pracovník.

Odvolací finanční ředitelství se ve svém vyjádření zcela ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu i s jeho odůvodněním. Správní soud se řádně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele a předmětnou otázku pak posoudil plně v souladu se zákonem. V podrobnostech proto odkazuje na všechna svá předešlá vyjádření obsažená v soudním spise, a na obsah správních spisů, v nichž jsou obsaženy podrobné úvahy k jednotlivým odvolacím a žalobním námitkám. Za žalovanou stranu odmítá závěr stěžovatele, že by pochybnosti správce daně ohledně účetnictví stěžovatele byly dány pouze okolností, že jeho dodavatelé jsou nekontaktní. Již ve svém rozhodnutí uvedl, že tato okolnost mohla být jen indicií správce daně a nikoliv důvodem k neuznání oprávněnosti uplatněných výdajů stěžovatele. Není opodstatněná ani výtká stěžovatele (str. 2) o tom, že by bylo vadou řízení neprovedení svědecké výpovědi Y. I., neboť tyto důvody řádně uvedl ve svém rozhodnutí (str. 8) a s těmito důvody se po té ztotožnil i krajský soud. Zcela účelové, nepodložené a vytržené z kontextu je tvrzení stěžovatele, že krajský soud upustil od hodnocení písemných důkazů, a proto je jeho rozhodnutí nezákonné (str. 5 kasační stížnosti). Je tomu tak proto, že krajský soud na str. 11 svého rozsudku hodnotil své poznatky zjištěné u všech 3 obchodních partnerů stěžovatele (BH s. r. o., MANSUR v. o. s. i BPP Trading, s. r. o.). Jelikož byla u všech těchto subjektů obdobná důkazní situace (s výjimkou BPP Trading, s. r. o., kde nebyly předloženy žádné důkazy o faktické realizaci deklarovaných subdodávek tímto dodavatelem), krajský soud shrnul listinné důkazy na str. 12 rozsudku. Vadná je i úvaha stěžovatele na str. 6 kasační stížnosti, že je nesprávné konstatování krajského soudu, pokud dovozuje, že stěžovatel neměl předložit žádné důkazy svědčící v jeho prospěch, šlo-li o výdaje od subdodavatele BPP Trading, s. r. o. Je tomu tak proto, že stěžovatel jiné důkazy než potvrzení o zaplacení skutečně nepředložil. Toto ostatně vyplývá z jeho bodu VII. na str. 9 žaloby, kde tento sám uvedl, že: „*Totíž jediným možným důkazem o zaplacení je potvrzení o zaplacení. Takový důkaz žalobce v řízení předložil*“. Ve skutečnosti tedy jiné důkazy, prokazující toto tvrzení nepředložil. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce zamítl jako nedůvodnou.

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti a předložených spisů vyplývá, že stěžovatel svou kasační stížností rozporuje závěry krajského soudu stran dokazování, hodnocení důkazů a unesení důkazního břemene ve vztahu k příjmovým a výdajovým dokladům od deklarovaných dodavatelů (BH s. r. o., MANSUR v. o. s. i BPP Trading, s. r. o.), které stěžovatel předložil správci daně jako důkazní prostředek, a které tento správce a žalovaný označili za nevěrohodné a neprokázané. Současně stěžovatel dovozuje, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud, neměl hodnotit listinné důkazy stěžovatelem předložené v daňovém řízení a nepřihlédl k výpovědi svědka W., který potvrdil jednání stěžovatele s panem B. za subdodavatele BH s. r. o. a BPP Trading s. r. o., a jednání stěžovatele s panem B. za subdodavatele MANSUR v.o.s. Současně dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu i z toho důvodu, že správní soud nijak nereflektoval na okolnost výtek stěžovatele směrem k žalovanému ohledně protiprávního neprovedení výsledku svědka Y. I.

Jelikož stěžovatel opírá svou kasační stížnost nejen o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale také o důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleze Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleze Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu, v němž vyložil, že: „Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevypývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

O takový případ však v projednávané věci nejde.

Z napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v mezích správní žaloby a vyjádření účastníků při jednání ze dnů 6. a 15. 11. 2012 (č. l. 27 - 29 a 31 - 33). Je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z odůvodnění napadeného rozsudku je rovněž patrné, proč obстоjí rozhodnutí

pokračování

žalovaného ze dne 14. 12. 2011, č. j. 7553/11-1100-608497, resp. proč má ty které právní závěry účastníků řízení za správné a naopak, které má za liché, mylné a vyvrácené.

Pokud jde o tvrzené nehodnocení listinných důkazů obsažených ve spise, kterými měly být dokládány uskutečněné výdaje stěžovatele ve vztahu k deklarovaným dodavatelům, tak toto tvrzení neobstojí. Jak vyplývá z rozsudku (str. 12 odst. 1), krajský soud od listinných důkazů (reprezentovaných zejména vystavenými fakturami a výdajovými doklady) neodhlédl, ani je při svém rozhodování neopomenul. Vyšel z toho, že v daňovém řízení byla zkoumána fakticita uskutečněných výdajů, tj. okolnost, zda bylo stěžovatelem prokázáno, že tyto jím uplatněné výdaje byly skutečně realizovány tak, jak bylo v poukazovaných dokladech deklarováno. Správní soud přitom již dříve došel ke shodnému závěru, že tomu tak nebylo (v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by uvedené práce pro stěžovatele provedl deklarovaný dodavatel, že je provedl v uváděném místě a rozsahu, a že stěžovatel za ně vynaložil právě jím do svých výdajů zahrnuté částky snižující jeho základ daně). Nebyly-li deklarované výdaje stvrzeny po stránce faktické, nepřikládal krajský soud zcela správně nepotvrzeným formálním důkazům takový význam, jaký jim přikládal a stále přikládá stěžovatel. Na tom nic nemění ani okolnost, že jinak byly tyto doklady perfektní.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že by správní soud nepřihlédl k výpovědi svědka W., který měl potvrdit jednání stěžovatele s panem B. za subdodavatele BH s. r. o. a BPP Trading s. r. o., a jednání s panem B. za subdodavatele MANSUR v. o. s. Krajský soud nejprve shrnul na str. 6 a 7 skutkové závěry žalovaného ohledně výpovědi tohoto svědka; poté pak sám v rámci přezkoumávání zákonnosti závěrů správních orgánů (str. 11 rozsudku) ohledně posuzování hodnocení důkazů dovodil, že ani výpověď svědka W. neprokazuje, že stěžovatel skutečně vynaložil deklarované náklady. Není tedy pravdou, že by krajský soud při svém rozhodování nepřihlédl a nezohlednil výpověď svědka W. Okolnost, že stěžovatel nesouhlasí s hodnocením této výpovědi, není a nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (je výtkou ve vztahu k nesprávnému hodnocení důkazů).

Neobstojí ani závěr stěžovatele, že krajský soud nereflektoval na jeho argumenty, kterými žalovanému vytýkal neprovedení výsledku svědka Y. I. Krajský soud nejprve v konstatační části uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení navrhl provedení výpovědi tohoto svědka, ale že tento návrh správce daně (žalovaný k doplnění odvolání) neprovedl. Na straně 7 odst. 2 rozsudku pak neshledal rozporným se zákonem postup žalovaného, který neprovedl navrhovaný výslech svědka - uváděno stěžovatelem – zaměstnance společnosti MANSUR v. o. s. k prokázání realizace plnění pro stěžovatele touto společností (stěžovatel jej jednak nejprve sám nezajistil a jednak proto, že navrhovaný svědek nebyl zaměstnancem společnosti MANSUR v. o. s., jak tvrdil stěžovatel ve svých podáních). Tato osoba podnikala samostatně a podílela se jako obchodní partner stěžovatele (samostatný subdodavatel) na zakázkách stěžovatele pro společnost BAK, a. s. Pokud pak ze strany stěžovatele nebylo nijak blíže tvrzeno, jaké okolnosti ve vztahu ke konkrétním zakázkám a ke konkrétním vynaloženým výdajům, je schopen navrhovaný svědek osvědčit, nelze závěru krajského soudu, který neshledal nezákonným postup žalovaného, jenž navrhovaného svědka nevyslechl, ničeho vytknout [výslech tohoto svědka nebyl navržen jako důkaz v řízení před krajským soudem (oproti svědkovi P.)].

Rozsudek krajského soudu není nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel především namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků (nesprávně vyložil důkazní břemeno v daňovém řízení). Vyslovil

při tom přesvědčení, že stěžovatel důkazní břemeno unesl a že to byl naopak žalovaný, který důkazní břemeno neunesl.

Krajský soud s poukazem např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011, či na rozsudek ze dne 22. 9. 2008, sp. zn. 9 Afs 29/2008 (oba dostupné na www.nssoud.cz) uvedl, že důkazní břemeno v daňovém řízení především leží na daňovém subjektu, který je povinen prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Doložením všech požadovaných dokladů pak daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má však správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], aby popsáním způsobem takové pochybnosti vyvrátil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je potom povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky. V dalším pak krajský soud uvedl, že v mezích judikturních závěrů posuzoval skutkové okolnosti projednávané věci, přičemž došel k závěru, že žalobní námitky nebyly důvodné.

Krajský soud otázku rozvržení důkazního břemene mezi stěžovatelem a správními orgány posoudil v souladu se zákonem. Došel i ke správnému závěru, že důkazní břemeno v projednávané věci neunesl stěžovatel.

Jak uvedl správně krajský soud při posuzování zákonnosti dokazování a otázky unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, je třeba vyjít z toho, že důkazní břemeno stíhá primárně poplatníka daně. To znamená, že jej tíží břemeno, které spočívá nejprve ve formální rovině, kdy je jeho důkazní povinnost toliko „dokladová“. Vzniknou-li však správci daně či žalovanému pochybnosti (zpravidla v řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků) o správnosti a pravdivosti deklarovaných výdajů (přijatých plnění), je povinností poplatníka daně, aby prokázal jednak faktické vynaložení tvrzených a deklarovaných nákladů (teprve tehdy lze hovořit o prokázaných výdajích) a jednak aby prokázal, že je použil zákonem předpokládaným způsobem - na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

V projednávané věci nebylo sporné, že stěžovatel doložil své výdaje po formální stránce. Rozhodnutí žalovaného odvolacího správního orgánu nebylo založeno na tom, že by ze strany stěžovatele nebylo prokázáno použití deklarovaných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Naopak, správní rozhodnutí byla postavena na tom, že stěžovatel jako poplatník daně neprokázal (neunesl důkazní břemeno) v tom směru, že by deklarované výdaje vynaložil skutečně tak, jak uvedl ve svých podáních a tvrdil v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel neprokázal, že by sporné služby pro něj vykonali skutečně deklarovaní subdodavatelé a že za tyto služby těmto subdodavatelům skutečně uhradil takové částky (výdaje), které vykazoval ve svém účetnictví a zahrnul je mezi částky snižující základ daně.

Stěžovateli byla daň stanovena na základě daňové kontroly prováděné za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podle § 16 odst. 4 písm. c) tohoto zákona bylo povinností stěžovatele jako daňového subjektu, u něhož byla prováděna daňová kontrola, předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo. Podle § 16 odst. 4 písm. e) tohoto zákona bylo povinností stěžovatele předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Povinnost doložit a prokázat oprávněnost uplatněných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů byl stěžovatel povinen i na základě výzvy správce daně ze dne 21. 7. 2010, č. j. 13722/10/244930603902.

V dispozici stěžovatele tedy bylo, pokud chtěl prokázat oprávněnost uplatněných výdajů za služby od deklarovaných dodavatelů i po faktické stránce [tj. mimo listinných (formálních)

pokračování

důkazů], aby správci daně či žalovanému v odvolacím řízení navrhl provedení takových důkazů, které by jednoznačně a bezvýhradně prokazovaly, že stěžovatel skutečně vynaložil (uhradil) deklarované částky za subdodavatelské práce, a že tyto byly provedeny právě a jen deklarovanými dodavateli a ve vykazovaném rozsahu. Takovým jednoznačným důkazem by mohla být např. výpověď statutárního, či jinak oprávněného zástupce deklarovaných dodavatelů, který by stvrdil tvrzení stěžovatele, že od něj uvedené konkrétní částky skutečně přijal, a že to bylo právě za ty které deklarované subdodavatelské práce, jež byly vykazované formálně bezvadnými účetními doklady. Takovým důkazem by mohla být i případně výpověď osoby, která sice není účastníkem právního vztahu mezi stěžovatelem a subdodavatelem, ale která by bezesbytku osvědčila, že konkrétní deklarované částky byly skutečně těmto subdodavatelům uhrazeny, resp. která by osvědčila tvrzení stěžovatele o čase, místě i formě úhrady pro deklarovaného dodavatele. Statut nezvratného důkazu o faktickém vynaložení deklarovaných částek (jejich úhradě) by splňoval i například listinný důkaz - výpis z bankovního účtu. Takový důkaz by byl sto prokázat, že uvedené částky byly skutečně uhrazeny do majetkové sféry deklarovaných dodavatelů. Naopak nerozhodné jsou v tomto případě důkazy – doklady – byť by i byly vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Žádný takový důkaz však stěžovatel ani správním orgánům nedoložil a svá tvrzení jím neprokázal. Takový důkaz nenavrhl ani v řízení před správním soudem. Je proto zcela oprávněný závěr krajského soudu, že to byl právě stěžovatel, kdo v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost jím v daňovém řízení uplatněných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Poukazuje-li nyní stěžovatel - ve vztahu k jednotlivým subdodavatelům - na jednotlivé svědecké výpovědi a jejich nesprávné hodnocení jak krajským soudem (zejm. výpověď svědka W.), tak i dříve správními orgány, nelze tomuto závěru stěžovatele přisvědčit. Žádný z poukazovaných svědků nebyl přítomen předávání konkrétní hotovosti vztahující se ke konkrétní jednotlivé subdodavatelské činnosti toho kterého konkrétního deklarovaného subdodavatele. I kdyby tomu tak bylo a některý ze svědků by osvědčil, a uvedl, že té které osobě byla skutečně stěžovatelem předána ta která hotovostní částka, nebylo by to samo o sobě důkazem o faktickém provedení deklarovaných subdodavatelských prací (resp. výdajů za ni). Muselo by totiž být současně prokázáno, že tato částka byla té které osobě vyplacena za provedení těch kterých prací. Muselo by však i být současně prokázáno, že je tato osoba (příjemce hotovosti) buď oprávněna jednat za deklarovaného dodavatele, což je okolnost, kterou je povinen prokázat rovněž stěžovatel (nestačí možnost, že je oprávněn za ni jednat), nebo že on sám je tím oprávněným příjemcem. Žádná taková rozhodná skutečnost však ze stěžovatelem poukazovaných svědeckých výpovědí nevyplývá, a to bez rozdílu, o kterého subdodavatele se mělo jednat. Krajský soud tak hodnotil důkazy provedené ve správním řízení v souladu se zákonem, a neobstojí ani stěžovatelova výtky, že by rozsudek krajského soudu byl v rozporu s ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto neshledal opodstatněnými výhrady stěžovatele vůči hodnocení jednotlivých důkazů – svědeckých výpovědí krajským soudem.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, vázán obdobně jako krajský soud dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 a § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), že se nemohl zabývat otázkou, zda za situace, kdy mezi účastníky není sporu o tom, že subdodavatelské práce musely být skutečně provedeny, zde byly naplněny podmínky pro to, aby byla stěžovateli stanovena daň pomůckami, v jejichž mezích by bylo možno zohlednit i výdaje, jež musely být stěžovatelem nutně vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů za jím prováděné práce pro společnost BAK, a.s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007,

č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, či rozsudek ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Pokud jde o část kasační stížnosti, kde stěžovatel vytýká jednotlivá pochybení správce daně a žalovanému, tak těmito výtkami se Nejvyšší správní soud nezabýval. Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud je kasačním soudem přezkoumávajícím pravomocné rozsudky krajských soudů (Městského soudu v Praze) ve správním soudnictví. Kasační stížnost je svou povahou mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu a nikoliv opravným prostředkem vůči rozhodnutí žalovaného či správce daně. Musí proto směřovat výhradně vůči skutkovým a právním závěrům krajského soudu. Tak tomu ale v části kasační stížnosti nebylo. Nejvyšší správní soud se proto námitkami, směřujícími do právních závěrů správce daně a žalovaného obsaženými na str. 4 v odst. 2 doplnění kasační stížnosti nezabýval, neboť tyto námitky evidentně nesměřují proti závěrům krajského soudu, které jsou předmětem kasačního řízení.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 11. 2012, č. j. 31 Af 14/2012 - 45, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 4. dubna 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu