



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného Mgr. Martinem Bauerem, advokátem se sídlem Lipová 22, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 10. 2010, čj. 14136/10-1102-701130 a čj. 14138/10-1102-701130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 11. 2012, čj. 29 Af 134/2010 – 68,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 3. 2009, čj. 87687/09/288511701357, Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 915 352 Kč.
2. Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 11. 10. 2010, čj. 14136/10-1102-701130.
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 3. 2009, čj. 87696/09/288511701357, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 670 303 Kč. Zároveň žalobci stanovil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 134 060 Kč.

4. Finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 11. 10. 2010, čj. 14138/10-1102-701130.

II.

5. Žalobce napadl obě rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 6. 11. 2012, čj. 29 Af 134/2010 – 68, zamítl.

6. K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly krajský soud poukázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, č. 2000/2010 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Daňová kontrola u žalobce byla zahájena v souladu s právními předpisy, správce daně postupoval zákonně a respektoval všechna procesní práva žalobce. Z protokolu o zahájení daňové kontroly nevyplývalo, že by žalobce považoval zahájení kontroly za nezákonné. V tomto ohledu nevznesl žádnou námitku v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení. Krajský soud neshledal, že by správce daně postupoval svévolně nebo v rozporu s principem proporcionality.

7. Ze správního spisu krajskému soudu vyplynulo, že správce daně vyzval žalobce, aby prokázal oprávněnost výdajů vykázaných v podaných daňových přiznáních ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. K dalšímu doplnění důkazů správce daně vyzval žalobce výzvami ze dne 23. 10. 2008 a 10. 11. 2008. Podle krajského soudu všechny výzvy splňovaly zákonné náležitosti a bylo z nich zřejmé, co správce daně požadoval. Žalobce v průběhu daňového řízení nezpochybnil určitost výzev. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2007, čj. 2 Aps 6/2006 – 70, se týkal posouzení daňové kontroly jako nezákonného zásahu a v posuzované věci jej nebylo možné použít. Žalobce se ocitl v důkazní nouzi, nepodařilo se mu prokázat, jaký dodavatel pro něj provedl zemní a výkopové práce a zda a v jaké výši převzal za toto plnění hotovostní úhradu. Předložené daňové doklady nebylo možné osvědčit jako důkaz o vynaložení výdajů na dosažení příjmů, protože správce daně prokázal jejich nevěrohodnost. Doklady nebyly vystaveny osobou, která podle nich měla uskutečnit plnění a inkasovat úhradu. Nebylo prokázáno, že sporné výdaje lze považovat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

8. Krajský soud souhlasil s finančním ředitelstvím, že nebylo nutné provést žalobcem navržený důkaz znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví. I kdyby znalec určil, že faktury podepsal R. D., nebylo by tím prokázáno, že skutečný rozsah prací, jejich cena a úhrada odpovídají předmětným fakturám. Případný podpis R. D. na fakturách by nemohl bez dalšího prokázat, že tato osoba vykonala zemní a výkopové práce v deklarovaném rozsahu a že jí za to byla uhrazena cena uvedená na fakturách. Tento důkaz by mohl sloužit pouze jako podpůrný, pokud by žalobce předložil další relevantní důkazy. Byť R. D. zemřel, žalobce mohl předložit jiné důkazy (např. výpovědi pracovníků, stavební deníky, předávací protokoly atp.). Provedení důkazu znaleckým posudkem se tedy jeví jako nadbytečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73).

9. Finanční ředitelství řádně zhodnotilo výpovědi všech svědků, listinné důkazy i výsledky prověřování telefonních čísel. Žalobce mohl a měl namítnout a prokázat zaujatost svědka Stejného při jeho výslechu. Přestože byl o konání tohoto výslechu vyrozuměn, nedostavil se k němu a nevyužil tak svého práva klást svědkovi otázky. Odpovědi svědka Stejného byly v souladu s ostatními zjištěními finančního ředitelství. Závěry daňových orgánů měly oporu ve správním spisu, byly výsledkem logického uvažování a dokazování proběhlo v souladu s § 16 odst. 1 a § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“). Finanční ředitelství rovněž zjistilo, že R. D. nikdy neměl živnostenské oprávnění a nikdy nebyl jednatelem nebo společníkem společnosti STAVITEL, spol. s r. o.

10. Podle krajského soudu finanční ředitelství prokázalo své pochybnosti v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a vyzvalo žalobce, aby tvrzené údaje prokázal. Žalobci se však nepodařilo prokázat, že předmětné výdaje lze považovat za daňově uznatelné, a proto neunesl důkazní břemeno.

11. Byť žalobce neprokázal daňovou uznatelnost sporných výdajů, nebylo namístě stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Sporné výdaje tvořily pouze část z celkového účetnictví žalobce, základ daně a daňová povinnost proto mohly být stanoveny dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83). V posuzované věci nedošlo k porušení zásady rovného postavení daňových subjektů před zákonem. Stejně jako ostatní subjekty měl žalobce možnost prokázat pravdivost svých tvrzení. Vzhledem k tomu, že neunesl důkazní břemeno, správce daně neuznal předmětné výdaje jako daňově odečitatelné.

12. Krajský soud byl přesvědčen, že se uvedenými závěry neodchýlil od žalobcem zmiňované judikatury. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, byl skutkově odlišný, protože správce daně v tomto případě neumožnil daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení deklarovaných výdajů. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, vycházel ze skutkového stavu, kdy správce daně bez dalšího konstatoval, že daňovým subjektem předložené důkazy nebyly dostatečné, a nezohlednil, že svědci potvrdili provedení, fakturaci i úhradu prací. V posuzované věci však finanční ředitelství prokázalo skutečnost vyvracející věrohodnost podkladů předložených žalobcem a zároveň žalobci umožnilo tyto pochybnosti rozptýlit. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, čj. 5 Afs 76/2011 – 141, krajský soud uvedl, že účetnictví žalobce netrpí natolik závažnými nedostatky, že by ho nebylo možné použít pro potřeby dokazování. Podle konstantní judikatury lze stanovit daň podle pomůcek pouze tehdy, kdy je možné za nevěrohodnou nebo neprůkaznou označit podstatnou část účetnictví. O takovou situaci se v posuzované věci nejednalo, protože průkaznost účetnictví byla vyvrácena pouze ve vztahu k nároku na odpočet daňově uznatelných výdajů. Účetnictví žalobce proto nebylo možné odmítnout jako celek.

13. Krajský soud uzavřel, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s daňovým řádem a judikaturou Ústavního soudu a správních soudů. Rozhodnutí obsahují všechny náležitosti stanovené zákonem, jejich odůvodnění je přesvědčivé a vyčerpávající.

III.

14. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

15. Stěžovatel namítl, že správce daně postupoval v rozporu s § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, protože stěžovateli nesdělil, jaké pochybnosti má o sporných výdajích. Stěžovatel se dozvěděl o těchto pochybnostech až ze zprávy o daňové kontrole, proto nemohl prokázat daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

16. Správce daně zpochybnil plnění poskytnuté společností STAVITEL výhradně na základě výpovědi svědka Stejného, aniž by provedl další důkazy, zejména účetními doklady této společnosti. Svědek Stejný mohl být při výpovědi ovlivněn vlastními zájmy.

Pokud by se totiž prokázalo, že společnost STAVITEL uskutečnila předmětné plnění a obdržela za to platbu a zároveň tento obchodní případ účetně a daňově nezohlednila, porušila by právní předpisy. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že doklady neprokazují faktické uskutečnění prací a jejich úhradu. Dokladem o hotovostní platbě je vždy písemné potvrzení o přijetí hotovosti. Takové potvrzení předmětné faktury obsahují.

17. Stěžovatel nevyloučil, že subdodavatelem mohla být jiná osoba, např. i R. D.. Tato skutečnost by však bez dalšího nemohla vést k vyloučení z daňově uznatelných výdajů. Stěžovatel navrhl provedení výsledku R. D., který však zemřel. Neprovedení výsledku této osoby nemohlo být vykládáno k tíži stěžovatele, nýbrž v jeho prospěch. Daňové orgány proto nemohly dospět k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Bylo namístě provést jiné důkazy (zejména navržený znalecký posudek), které by objasnily skutkový stav. Stěžovatel setrval na stanovisku, že provedením důkazu znaleckým posudkem mohlo být prokázáno, že subdodávky byly uskutečněny a že za ně stěžovatel zaplatil stanovenou cenu. Podpis osoby na daňovém dokladu je důkazem, že tato osoba přijala cenu za plnění. Vzhledem k tomu, že daňové orgány ani krajský soud neprovedly navržený důkaz, vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

18. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že výzvy k dokazování splňovaly všechny zákonné náležitosti. Správce daně měl konkrétně upřesnit své pochybnosti ve vztahu ke sporným fakturám. Také měl stěžovatele vyzvat k prokázání, že se fakturované práce fakticky uskutečnily a že proběhla jejich úhrada.

19. Správní orgány opomenuly právo stěžovatele na stanovení přiměřených výdajů, pokud jsou současně akceptovány příjmy, které z nich vycházejí. Postup správce daně, který konzumoval příjmy stěžovatele, ale neuznal žádné výdaje, byl nezákonný. Finanční ředitelství mělo napravit toto pochybení a vrátit věc správci daně k doplnění skutkových zjištění, případně samo stanovit daň podle pomůcek, například na základě zjištění obvyklých nákladů nutných k dosažení předmětných příjmů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Správní orgány tedy pochybily a porušily § 2 odst. 1 a 3 daňového řádu, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a zásadu rovného postavení daňových subjektů před zákonem, pokud stanovily daň dokazováním a nikoliv podle pomůcek. Kdyby správce daně stanovil daň podle pomůcek, výdaje by byly určeny alespoň ve fiktivní výši. Stěžovatel byl znevýhodněn oproti ostatním daňovým subjektům provozujícím totožnou činnost. Správce daně nepřiznal stěžovateli žádné daňově uznatelné výdaje, byť bylo nepochybné, že určité výdaje stěžovateli musely vzniknout. V opačném případě by totiž nemohl dosáhnout příjmy.

20. Na podporu své argumentace stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004, a rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 76/2011 – 141 a čj. 5 Afs 129/2006 – 142, jehož závěry lze použít i na posuzovanou věc, protože správce daně vyloučil za období roku 2005 více než 67 % výdajů a za období roku 2006 téměř 59 % výdajů. Je zřejmé, že podstatná část výdajů stěžovatele a celková vypovídací schopnost účetnictví byla zpochybněna. Stěžovatel doplnil, že nezpochybněnou část účetnictví daňového subjektu lze použít jako jednu z pomůcek.

IV.

21. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že správce daně postupoval v souladu s § 16 odst. 1 a § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Námitku, že správce daně nesdělil stěžovateli pochybnosti o uplatněných výdajích, stěžovatel nevznesl v žalobě, žalovaný proto navrhl její odmítnutí. Dále žalovaný uvedl, že správce daně řádně sdělil stěžovateli pochybnosti o uplatněných výdajích. Stěžovatel ostatně v daňovém řízení nenamítl, že by mu nebylo jasné,

co má prokázat, přestože měl k uplatnění této námitky dostatek příležitostí. Hodnocení důkazů mělo oporu ve spise a bylo výsledkem logického uvažování. Námitka nejasnosti výzvy k dokazování ze dne 23. 10. 2008 rovněž nebyla uplatněna v žalobě a žalovaný navrhl její odmítnutí. Z výzvy navíc bylo zřejmé, co správce daně požadoval.

22. K namítané účelovosti výpovědi svědka Stejného žalovaný podotkl, že bylo v zájmu stěžovatele zúčastnit se výslechu tohoto svědka a poukázat na možnou účelovost jeho výpovědi. Správce daně provedl k návrhu stěžovatele další důkazy, a to výslechy svědků K. a D. a rovněž prověřil stěžovatelem uvedená telefonní čísla. Stěžovatel nepředložil správci daně další důkazní prostředky jako např. stavební deník, projektovou dokumentaci, soupis provedených prací, předávací protokoly atp. Provedení důkazu znaleckým posudkem by bylo nadbytečné a nemohlo by prokázat faktické plnění podle předmětných faktur. Žalovaný také zdůraznil, že stěžovatel mohl ověřit v obchodním rejstříku, že R. D. nebyl oprávněn jednat jménem společnosti STAVITEL. I. Stejný je v obchodním rejstříku zapsán jako jediný jednatel a společník této společnosti od 22. 9. 2004.

23. Pokud bylo prokázáno, že předmětné faktury nevystavila společnost STAVITEL, nebylo možné z nich vycházet při prokázání výše uplatněných výdajů. V této situaci bylo namístě, aby stěžovatel navrhl jiné důkazní prostředky, které by mohly prokázat jím tvrzené skutečnosti. Přestože pravděpodobně nešlo o zcela fiktivní plnění, stěžovatel neprokázal skutečnou výši uplatněných výdajů. Skutečnost, že správce daně nezpochybnil provedení služeb v blíže neprokázaném rozsahu, neznamená, že bezvýhradně akceptoval uskutečnění obchodních případů podle daňových dokladů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno a správce daně postupoval správně, pokud nepovažoval výdaje za daňově uznatelné.

24. Žalovaný nesouhlasil, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Pokud stěžovatel neunesl důkazní břemeno, nelze dovozovat, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Dokazování možné bylo, nebyly proto splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

25. Žalovaný zdůraznil, že výzva k dokazování ze dne 9. 9. 2008 byla dostatečně určitá a nepochybně z ní vyplývalo, že správce daně požadoval prokázání faktického uskutečnění deklarovaných prací a výše vynaložených výdajů.

V.

26. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

27. Kasační stížnost není důvodná.

28. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že finanční ředitelství bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno (viz § 19 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Jeho působnost nyní vykonává žalovaný [viz § 7 písm. a) téhož zákona].

29. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, čj. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124).

30. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 – 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle kterého „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

31. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo obdobně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86).

32. Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 – 124 nebo čj. 2 Afs 24/2007 – 119).

33. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky čj. 9 Afs 30/2007 – 73 a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2008 – 85).

34. Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 31 odst. 9 daňového řádu a rozsudek čj. 8 Afs 80/2008 – 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 31 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Správce daně se musí navrženými důkazy zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu (viz rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125).

35. Jak soud již uvedl, daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Leží-li důkazní břemeno na daňovém subjektu, § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá správci daně při dokazování povinnost vyzvat daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností. Nestíhá jej však povinnost vyzvat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazu (viz rozsudek čj. 8 Afs 80/2008 – 85). Povědomí o tom, zda existují nějaké důkazy k prokázání tvrzených skutečností, totiž má daňový subjekt, nikoliv správce daně.

36. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel předložil správci daně účetnictví, které obsahovalo faktury vystavené společností STAVITEL. Tyto doklady však samy o sobě neprokazují, že se operace, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99). Správce daně proto vyzval stěžovatele (výzvami ze dne 9. 9. 2008 a 23. 10. 2008), aby prokázal, že zaúčtované výdajové doklady představují výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že byly vynaloženy k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, a aby v tomto směru doložil některé konkrétní důkazy. Správce daně neměl pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví, pouze požadoval prokázání tvrzení stěžovatele, tj. uskutečnění deklarovaných plnění. V této chvíli důkazní břemeno spočívalo na stěžovateli, který měl podle § 31 odst. 9 daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Tato povinnost plynula stěžovateli přímo ze zákona a správce daně byl oprávněn její splnění předmětnými výzvami požadovat (viz rozsudek čj. 8 Afs 80/2008 – 85).

37. Stěžovatel byl přesvědčen, že výzvy k dokazování ze dne 9. 9. 2008 a 23. 10. 2008 nebyly dostatečně jasné a srozumitelné a správce daně měl upřesnit své pochybnosti a vyzvat stěžovatele, aby prokázal, že se fakturované práce fakticky uskutečnily a že proběhla jejich úhrada. Ve chvíli, kdy správce daně zaslal stěžovateli výzvy k dokazování podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 daňového řádu ze dne 9. 9. 2008 a 23. 10. 2008 [které nelze zaměňovat s výzvami podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], ovšem důkazní břemeno stále spočívalo na stěžovateli, který měl povinnost prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Správci daně prozatím žádné pochybnosti nevyvstaly, proto je nemohl stěžovateli sdělit ani prokázat.

38. Následně dal správce daně ověřit uskutečnění předmětných plnění dožadáním o provedení výslechu jednatele společnosti STAVITEL I. Stejněho u Finančního úřadu v Moravské Třebové. Správce daně žádal mimo jiné o prověření, zda práce uvedené na předmětných fakturách byly skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu, zda I. Stejný osobně podepsal faktury, smlouvu o dílo a objednávku, zda, komu, kde a kdy byly vyplaceny finanční prostředky a zda existují předávací protokoly, stavební deníky, projektová dokumentace,

případně jiné důkazní prostředky, které by blíže upřesnily provedené práce a prokázaly jejich skutečné provedení v rozsahu deklarovaném na fakturách.

39. Z výpovědi svědka Stejného vyplynulo, že nezmocnil žádnou osobu k jednání jménem společnosti STAVITEL. Oprávněn jednat jménem této společnosti byl pouze I. Stejný, který vystavoval a podepisoval faktury i pokladní doklady o přijetí peněz, faktury byly psány většinou ručně. K dotazu, zda zná stěžovatele, svědek odpověděl, že si na něj nevzpomíná. Popřel, že by v účetnictví společnosti STAVITEL byly nějaké doklady vztahující se k obchodní spolupráci se stěžovatelem. Dožádaný správce daně dále svědkovi předložil objednávku na dodávku stavebních a zemních prací ze dne 3. 1. 2005, smlouvu o dílo ze dne 25. 1. 2006 a faktury za výkopové, zednické, zemní a jiné práce vystavené společností STAVITEL. Svědek s jistotou sdělil, že předložené doklady nikdy neviděl a nevystavil. Popřel, že by podpisy na těchto fakturách byly jeho. Rovněž podotkl, že razítko na dokladech nepatřilo společnosti STAVITEL, tato vždy používala razítko s logem, které bylo odlišné. Svědek dále uvedl, že společnost STAVITEL nikdy neprováděla výkopové práce při údržbě plynového zařízení, výkopové práce při rekonstrukci domovních přípojek, zemní práce při pokládce asfaltových povrchů, zemní práce při pokládce optických kabelů nebo pokládku zámkové dlažby.

40. Na základě této výpovědi správci daně vyvstaly pochybnosti o věrohodnosti účetnictví stěžovatele. Jednatel společnosti STAVITEL totiž popřel, že by on sám, příp. jiná osoba oprávněná jednat za tuto společnost vystavila předmětné faktury. Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která je na něm uvedena jako vystavovatel, přitom nemůže být relevantním důkazem a nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Doklad, který obsahuje nepravdivé údaje, nemůže být sám o sobě věrohodný (viz rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, obdobně srov. rozsudek čj. 9 Afs 30/2007 – 73). Námitku, že svědek Stejný mohl být při výslechu veden „*vlastním zájmem*“, protože mohlo být prokázáno, že nepromítl příslušné doklady do účetnictví společnosti STAVITEL, stěžovatel uplatnil v relativně obecné rovině a nenavrhoval např. provedení důkazů, které by mohly potvrdit jeho tvrzení či pochybnosti o věrohodnosti svědka. Stěžovatel měl nadto možnost zpochybnit věrohodnost svědka během jeho výslechu. O jeho konání byl řádně informován stěžovatel i jeho zástupkyně, výslechu se však nezúčastnili. Soud zároveň konstatuje, že přes teoreticky možný vlastní zájem tohoto svědka jeho výslech nemusel vést k jednoznačnému vyvrácení spolupráce společnosti STAVITEL a stěžovatele, ale stačilo „pouze“ prokázat důvodnost pochyb správce daně. K prokázání takových pochyb výslech svědka vedl i přes teoreticky možné pochybnosti o věrohodnosti svědka. Rovněž je třeba zdůraznit, že tvrzená spolupráce nebyla vedle výpovědi svědka Stejného potvrzena ani dalšími provedenými důkazy. Lze tedy uzavřít, že na základě svědecké výpovědi jednatele společnosti STAVITEL správci daně oprávněně vyvstaly pochybnosti o věrohodnosti účetnictví stěžovatele ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

41. Správce daně sdělil stěžovateli výsledky provedené svědecké výpovědi a z ní vyplývající pochybnosti o předloženém účetnictví ve zprávě o daňové kontrole. Především uvedl, že „[n]ebýlo prokázáno fyzické provedení služeb uvedených na předložených fakturách deklarovaným dodavatelem a dále rovněž nebylo prokázáno Vaše tvrzení, že jste uhradili finanční prostředky firmě Stavitel spol. s r. o. zastoupené jednatelem společnosti ing. Ivo Stejným, tak jak je uvedeno na jednotlivých fakturách – dokladech.“ Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je správce daně oprávněn sdělit své pochybnosti daňovému subjektu i ve zprávě o daňové kontrole, resp. během jejího projednání. Projednání zprávy o daňové kontrole totiž představuje součást daňové kontroly a daňový subjekt má v této fázi řízení stále ještě možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění podle § 31 odst. 9 daňového řádu (rozsudek ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005 – 79). Zástupkyně stěžovatele se zúčastnila projednání zprávy o daňové

kontrole a byla řádně seznámena s pochybnostmi správce daně. Měla možnost vyjádřit se ke zjištění a výsledku daňové kontroly a předložit či navrhnout důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně (§ 31 odst. 9 a § 16 odst. 4 daňového řádu), a prokázala tak faktické uskutečnění fakturovaných plnění a vynaložení odpovídajících výdajů. Zástupkyně stěžovatele však neměla ke zprávě o daňové kontrole žádné připomínky či návrhy.

42. Správce daně tedy dostal povinnosti uložené mu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, prokázal pochybnosti o věrohodnosti předloženého účetnictví a řádně je stěžovateli sdělil. Důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele, který měl pochybnosti správce daně vyvrátit předložením dalších důkazních prostředků, které by byly způsobilé prokázat jeho tvrzení. Této povinnosti však nedostal a důkazní břemeno neunesl.

43. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům stěžovatel navrhl provedení několika důkazů – výslechu své osoby, Z. K. a R. D., resp. jeho manželky, a prověření totožnosti uživatelů čtyř telefonních čísel. Správce daně vyhověl požadavkům stěžovatele a provedl výslechy svědků K. a D. a se stěžovatelem provedl ústní jednání. Svědek K. potvrdil, že spolupracoval na některých zakázkách se stěžovatelem a R. D., který vystupoval za společnost STAVITEL. Dále podotkl, že za provedené práce si se stěžovatelem vzájemně neplatili, „vyrovnávali“ se tím, že si zašli na oběd či večeři. Svědkyně D. nesdělila nic bližšího ke vztahu jejího manžela a společnosti STAVITEL, resp. stěžovatele. O spolupráci mezi svým manželem a stěžovatelem nevěděla, společnost STAVITEL neznala, jen jednou zaslechla manžela vyslovit jméno „stavitel“ do telefonu. Ke sporné faktuře, která jí byla předložena, uvedla, že text faktury je napsán rukopisem jejího manžela, podpisem si nebyla jistá, spíše se domnívala, že se nejedná o podpis jejího manžela. Co se týče ověření totožnosti uživatelů tří telefonních čísel, bylo zjištěno, že dvě telefonní čísla byla užívána bez písemné účastnické smlouvy, a proto nebylo možné zjistit totožnost jejich uživatelů. Třetí číslo používala od roku 2003 dosud odlišná obchodní společnost, čtvrté číslo bylo aktivováno až v roce 2007, v rozhodném období tedy nebylo používáno. Nad rámec požadavků stěžovatele správce daně zjistil, že R. D. nebyl registrován u Finančního úřadu Brno II, nepodal v letech 2005 a 2006 žádná daňová přiznání, nebylo s ním vedeno jiné řízení. Tento subjekt nebyl nalezen ani v Administrativním registru ekonomických subjektů (ARES). Byla zjištěna pouze registrace u správce daně (Finanční úřad Brno I), R. D. byly uloženy pokuty ve správním řízení. Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti STAVITEL správce daně dále zjistil, že R. D. nikdy nebyl jejím jednatelem nebo společníkem. Magistrát města Brna správci daně sdělil, že R. D. neměl živnostenské oprávnění. Správce daně projednal výsledky provedeního dokazování se stěžovatelem během ústního jednání dne 11. 3. 2010. Stěžovatel navrhl provedení dalšího důkazu v podobě znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, který by mohl prokázat, zda podpisy uvedené na předmětných fakturách patří R. D.. Žádné další důkazy stěžovatel nenavrhl.

44. Podle stěžovatele daňové orgány nemohly dovodit, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, pokud nebylo možné vyslechnout R. D.. Bylo namístě provést další důkazy, a to zejména znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví k ověření pravosti podpisu, kterým by mohlo být prokázáno, že fakturovaná plnění byla opravdu uskutečněna a že za ně byla zaplacená deklarovaná cena. Nejvyšší správní soud souhlasil s daňovými orgány i s krajským soudem, že provedení tohoto důkazu by bylo v posuzované věci nadbytečné. I kdyby bylo prokázáno, že podpisy skutečně patří R. D., předmětné faktury by bez dalšího nemohly prokázat uskutečnění tvrzených prací a faktickou úhradu jejich ceny (srov. např. rozsudek ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 158/2006 – 118).

45. Jak soud již uvedl, věrohodnost dokladu je značně zpochybněna, pokud je prokázáno, že byl vystaven jinou osobou než tou, která je na něm uvedena jako vystavovatel. I v takovém

případě správce daně může uznat výdaj za vynaložený ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt však musí prokázat vynaložení výdaje jednoznačným, transparentním způsobem, tedy tvrdit a prokázat veškeré skutečnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými okolnostmi a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek čj. 9 Afs 30/2007 – 73). Z popsaného průběhu dokazování je zřejmé, že stěžovateli se nepodařilo jednoznačně a transparentně prokázat skutečný průběh obchodních transakcí promítnutých do sporných faktur. Tvrzení svědka K. sice mohla do jisté míry osvědčit, že plnění uvedená na fakturách nebyla zcela fiktivní a že některé práce mohly být provedeny. Nebylo jimi ovšem prokázáno, zda se plnění uskutečnilo v rozsahu a za cenu deklarovanou na fakturách, zda a komu stěžovatel tyto částky zaplatil a zda tyto subjekty tvrzené plnění skutečně poskytly. Obdobné platí i ve vztahu k důkazu výsledkem svědkyně D.. Byť uvedla, že rukopis textu na fakturách patří jejímu manželovi, toto tvrzení nemohlo prokázat, že se plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu a že za ně stěžovatel uhradil odpovídající cenu. Na uvedených závěrech by ničeho nemohlo změnit ani případné zjištění znalce, že faktury opravdu podepsal R. D.. Vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně rozsahu prací a vzájemných souvislostí mezi provedením prací a výdaji stěžovatele proto nebylo možné považovat tyto výdaje za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

46. Lze uzavřít, že správce daně dal stěžovateli dostatečný prostor k uplatnění důkazních návrhů a umožnil mu unést jeho důkazní břemeno. Správce daně se všemi důkazními návrhy řádně zabýval. Většinu navržených důkazů provedl, neprovedení důkazu znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví řádně odůvodnil a vysvětlil stěžovateli, proč by provedení tohoto důkazu bylo nadbytečné. Správce daně tedy v průběhu dokazování nepochybil a postupoval v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu. Namítl-li stěžovatel, že bylo namístě provést další důkazy, které by objasnily skutkový stav, je třeba znovu připomenout, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Je především na daňovém subjektu, aby prokázal vše, co sám tvrdí. Stěžovatel tedy mohl a měl navrhnout provedení dalších důkazů, které by byly způsobitelné bez důvodných pochybností prokázat skutkový stav.

47. Stěžovatel také namítl, že správce daně měl stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Z ustálené judikatury kasačního soudu vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním postupem, k jehož použití se lze uchýlit, pokud (1) daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a (2) daň nelze stanovit dokazováním (viz § 31 odst. 5 daňového řádu a např. rozsudek ze dne 29. 2. 2012, čj. 7 Afs 85/2011 – 165). Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 daňového řádu, který zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky představují kvalifikovaný odhad základu daně a daně samé za situace, kdy daňový subjekt znemožnil stanovit daň dokazováním porušením své zákonné povinnosti. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním před stanovením daně za použití pomůcek, protože prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečný stav příjmů a výdajů daňového subjektu (viz např. rozsudky ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Afs 2/2003 – 69, ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 – 68, č. 327/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 – 54). Stanovení daně podle pomůcek tedy přichází v úvahu teprve za situace, kdy lze s určitostí dospět k závěru, že ke stanovení daně dokazováním neexistovaly důkazy, nebo že jejich provedení bylo zcela vyloučeno, resp. v případě, kdy shromážděné důkazní prostředky jsou natolik sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že je nelze použít (rozsudky ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 1/2012 – 47, a ze dne 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2006 – 77).

48. Správce daně může přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek tehdy, kdy lze za nevěrohodnou či neprůkaznou označit podstatnou část účetnictví a lze uzavřít,

že účetnictví již nemá řádnou vypovídací schopnost (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, nebo čj. 7 Afs 85/2011 – 165). Vychází-li judikatura zdejšího soudu z procentuálního vymezení zpochybněných výdajů, za podstatnou část zpravidla považuje 90 % a více neprůkazného či nevěrohodného účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 10. 8. 2012, čj. 2 Afs 10/2012 – 29, ze dne 8. 8. 2012, čj. 7 Afs 86/2011 – 143, nebo ze dne 12. 7. 2012, čj. 8 Afs 70/2011 – 147). Je-li zpochybněna tato část výdajů, nebude zpravidla možné stanovit daň dokazováním. Za určitých okolností však podmínky § 31 odst. 5 daňového řádu nemusí být splněny ani tehdy, pokud výdaje, které se daňovému subjektu nepodařilo prokázat, tvoří většinou část všech výdajů. Je totiž povinností daňového subjektu, aby prokázal vynaložení posuzovaných výdajů. Neučiní-li tak, nelze tuto povinnost obejít uplatňováním nároku na použití náhradního způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek (viz rozsudek 9 Afs 1/2012 – 47 a tam citovaná judikatura).

49. V posuzované věci zpochybněné výdaje tvořily nadpoloviční většinu uplatněných výdajů, a bylo proto třeba obezřetně a pečlivě posuzovat, zda daňové řízení poskytovalo dostatečnou oporu pro stanovení daně dokazováním. Nejvyšší správní soud po tomto posuzování uzavřel, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dány. Daň bylo možné stanovit standardním způsobem, pomocí dokazování. Vzhledem k tomu, že správce daně zpochybnil a neuznal větší část výdajů (cca 60 % - 70 %), nikoliv však téměř všechny výdaje jako ve výše zmíněných případech, předložené účetnictví si stále zachovalo dostatečnou vypovídací schopnost. Správce daně měl nadto k dispozici dostatek důkazů (např. výpovědi svědků Stejného, K., D., sdělení o totožnosti uživatelů telefonních čísel, informace o R. D., výpis z obchodního rejstříku), na jejichž základě mohl ze základu daně vyloučit neoprávněně zahrnuté výdaje. Neocitl se proto ve shora předvídané situaci, kdy ke stanovení daně žádné důkazy neexistují, nebo sice existují, ale jsou natolik sporé či nevěrohodné, že je nelze použít vůbec.

50. Námitka stěžovatele, že správní orgány opomenuly právo stěžovatele na stanovení přiměřených výdajů, pokud jsou současně akceptovány příjmy z nich vycházející, nebyla vzhledem k výše uvedenému důvodná.

51. Stěžovateli lze přisvědčit, že správce daně nezpochybnil příjmy stěžovatele, ale pouze výdaje, které podle stěžovatele souvisely s uvedenými příjmy. Ve vztahu k těmto výdajům však stěžovatele stíhalo důkazní břemeno, které neunesl. Stěžovateli se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně týkající se zmíněných výdajů, byť mu k tomu správce daně dal dostatečný prostor. Právní názor vyjádřený v rozsudku soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006 – 50, č. 1396/2007 Sb. NSS, se primárně vztahuje k situaci, kdy daň má být stanovena náhradním způsobem podle pomůcek (srov. např. také rozsudek čj. 9 Afs 7/2010 – 181). Jak zdejší soud shora dovodil, o takový případ se v posuzované věci nejednalo. Byť správce daně zpochybnil značnou část stěžovatelem uplatněných výdajů, předložené účetnictví si zachovalo dostatečnou vypovídací schopnost a nebylo namístě jej jako celek pro potřeby dokazování odmítnout. Daň bylo možné stanovit dokazováním, a nebyly proto splněny podmínky pro přechod na daňové pomůcky podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Zároveň je z hlediska systematiky daňových předpisů jen obtížně možné stanovit daň kombinací obou způsobů vyměření.

52. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

53. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo

na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu