



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobkyně: **I&C Tech, s. r. o.**, se sídlem Ostrovní 126/30, Praha 1, zastoupené Mgr. Josefem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 3. 2012, čj. 4542/12-1200-701607, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2013, čj. 31 Af 56/2012 - 83,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **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] Finanční úřad v Kroměříži (dále jen „správce daně“) vydal dne 8. 8. 2011 dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 270 270 Kč a zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 22. 3. 2012 zamítlo odvolání žalobkyně. Zdůvodnilo, že žalobkyně neprokázala, že sporné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jednalo se o náklady dle faktury na programátorské práce od společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. ve výši 310 000 Kč bez DPH a faktury na úpravu softwaru od společnosti Lundinem trade s. r. o. ve výši 960 000 Kč bez DPH.

[3] Finanční ředitelství v Brně, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Brně, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Uvedl, že žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno, neboť k výzvě správce daně předložila formálně bezvadné doklady. Správce daně však měl pochybnosti o věrohodnosti těchto dokladů na základě jejich rozboru a výpovědí jednatelů obou společností, které měly plnění poskytnout. Pak bylo opět na žalobkyni, aby předložila správci daně další důkazy prokazující faktické uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, nebo aby upravila své daňové tvrzení.

[5] K žalobní námitce neprovedení některých důkazů krajský soud uvedl, že správce daně jejich neprovedení dostatečně zdůvodnil: v jednom případě výslech svědka nebylo možné zajistit z objektivních příčin, v ostatních případech se nejednalo o důkazy schopné prokázat spornou záležitost. Soud se shodl s žalovaným v tom, že důkazy prokazující poskytnutí deklarovaného plnění dalšímu subjektu v řetězci dodavatelů – odběratelských vztahů neprokazují skutečnost, kdo sporné plnění dodal žalobkyni. K výslechu těchto svědků tedy nepřistoupil ani soud. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že sporná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli. Přitom na žalobkyni opětovně důkazní břemeno přešlo, protože správce daně dostatečně zpochybnil listinné důkazy.

III.

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka namítala, že od počátku daňového řízení předkládala správci daně veškeré doklady, které měla k dispozici. Měla za to, že faktury ve spojení s doklady prokazujícími uhrazení fakturovaných částek a dalšími doklady samy o sobě dostatečným způsobem prokazují uskutečnění obchodního případu. Prokurista společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. při výslechu opakovaně uvedl, že zná Petra Marka, jednatele stěžovatelky, a že mu předával faktury a „cédečka, že to jsou nějaké programy“. Výslech Žanety Delongové, která se stala jednatelkou společnosti Lundinem trade s. r. o. až v roce 2009, nemohl zpochybnit listiny předložené stěžovatelkou prokazující plnění ve zdaňovacím období roku 2008. Jednatel Jaroslav Gerlich, který byl statutárním orgánem dodavatele v roce 2008, vyslechnut nikdy nebyl. Stěžovatelka v řízení prokázala, že náklady skutečně vynaložila, zaplacené práce byly skutečně poskytnuty a že náklad sloužil k dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů.

[8] Správce daně a žalovaný v řízení posuzovali provedené důkazy izolovaně, nikoli v jejich vzájemné souvislosti. Předložené důkazy ve vztahu ke společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. (předání CD s programy, vystavení dokladu a jeho úhrada bankovním převodem) vytváří uzavřený řetězec důkazů prokazující, že požadované práce byly pro stěžovatelku provedeny právě danou společností. Totéž platí i pro společnost Lundinem trade s. r. o., která vystavila stěžovatelce doklad, a stěžovatelka požadovanou částku uhradila bankovním převodem na účet

této společnosti. Správce daně a žalovaný měli k dispozici i CD, které obsahovaly např. předávací protokoly, protokoly o funkčních zkouškách, protokoly o zaškolení obsluhy a především software od obou společností. To, že správce daně a žalovaný dle rozhodnutí o odvolání „nemohli ověřit obsah složek“ a nebyli schopni dohledat svědka Jaroslava Gerlicha, nemůže být stěžovatelce přičítáno k tíži.

[9] Správce daně a žalovaný měli přesvědčivě prokázat, že skutečný průběh přijatých zdanitelných plnění byl odlišný od toho, který doložila stěžovatelka. Důkazy v neprospěch daňového subjektu musí navzájem souviset a vytvářet celek, na jehož pozadí tvrzení předložená daňovým subjektem neobstojí. Výpovědi prokuristy společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. ani jednatelky společnosti Lundinem trade s. r. o., Žanety Delongové, přijetí zdanitelného plnění od daných společností nezpochybnují. Správce daně a žalovaný tak nehodnotili skutkový stav a všechny shromážděné podklady v souladu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“), neboť nepřihlédli ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a v souladu se zásadami formální logiky. Krajský soud v Brně se s jejich závěry ztotožnil, aniž by se hlouběji zabýval argumentací stěžovatelky.

[10] Vadu řízení před správním orgánem stěžovatelka spatřovala v tom, že správci daně navrhovala výslech svých vlastních jednatelů a správce daně jej odmítl s tím, že třetími osobami se dle § 22 d. ř. rozumí osoby jiné než daňový subjekt. Stěžovatelka však měla za to, že tato skutečnost nezakládá nemožnost vyslechnout jednatele daňového subjektu. Odkázala na „*judikaturu správních soudů*“, podle níž správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl (*pozn. soudu: jedná se o právní větu vytvořenou podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, čj. 22 Ca 421/2002 - 35*).

[11] Stěžovatelka rovněž namítala, že krajský soud nepřistoupil k výslechu svědků ze zahraničních společností TAKENAKA EUROPE GmbH a EZ – ET s. r. o., ačkoli na jejich výslechu trvala. V závěru kasační stížnosti upozorňovala na to, že výzva správce daně, aby prokázala, že zdanitelná plnění byla fakticky přijata od deklarovaných dodavatelů, byla neurčitá a nesrozumitelná. K této vadě nepřihlédl ani žalovaný ani krajský soud.

IV.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poukázal na to, že by kasační stížnost mohla být opožděná. Stěžovatelka uvedla, že jí rozsudek krajského soudu byl doručen dne 9. 9. 2013, na kasační stížnosti je razítko ze dne 24. 9. 2013. Poslední den lhůty pro podání kasační stížnosti však bylo pondělí 23. 9. 2013.

[13] Pro případ, že by lhůta pro podání kasační stížnosti byla zachována, žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Upozornil, že stěžovatelka v žalobě námitku neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy k dokazování neuplatnila.

[14] Pro posouzení věci samé je dle žalovaného rozhodné, zda stěžovatelce vznikly náklady, které splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zda v souladu s § 92 odst. 3 d. ř. prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Žalovaný k tomu odkázal na rozhodnutí o odvolání. Měl za to, že rozhodnutí soudu je zdůvodněno řádně. To, že se soud ztotožnil se závěry žalovaného, neznamená, že se věci nezabýval dostatečně. K tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

čj. 8 Afs 75/2005 - 130. Krajský soud navíc k jednotlivým žalobním námitkám vyslovil i svůj právní názor, byť totožný s názorem žalovaného.

[15] Stěžovatelka tvrdila, že svědecká výpověď prokuristy společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný k tomu uvedl, že prokurista sice potvrdil, že podpis na faktuře je jeho, ale současně se vyjádřil, že o společnosti stěžovatelky nic neví, s nikým z této společnosti nejednal a jen jednou předával panu Markovi „nějaké faktury a CD“. I námitky k neprovedení výslechu svědků je dle žalovaného třeba odmítnout. Správce daně postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k problematice výslechu statutárního orgánu (např. rozsudky čj. 5 Afs 24/2010 - 117 a 7 Afs 15/2003 - 99) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k problematice navazujícího řetězce dodavatelstvo – odběratelských vztahů (rozsudek čj. 9 Afs 7/2010 - 181). Stěžovatelka nebyla pro společnost TAKENAKA ani EZ – ET přímým dodavatelem.

[16] Žalovaný rovněž odmítl tvrzenou neurčitost a nesrozumitelnost výzvy k prokázání daňové účinnosti výdajů. Reakce stěžovatelky na výzvy správce daně svědčí o tom, že výzvy nebyly nesrozumitelné. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť žádný jí předložený důkazní prostředek neprokazuje uskutečnění prací deklarovanými dodavateli.

V.

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Žalovaný poukázal na to, že by kasační stížnost mohla být opožděná. Rozsudek krajského soudu byl doručen zástupci stěžovatelky dne 9. 9. 2013. Lhůta pro podání kasační stížnosti (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) by tedy uplynula dne 23. 9. 2013. Toho dne stěžovatelka podala kasační stížnost k poštovní přepravě, o čemž svědčí razítko na obálce, v níž byla kasační stížnost zaslána. To k zachování lhůty pro podání kasační stížnosti dostačuje (§ 40 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud tedy zhodnotil, že jsou splněny podmínky řízení. Protože kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, posoudil Nejvyšší správní soud důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

a) K tvrzeným vadám řízení

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenými vadami řízení. Pokud by totiž shledal, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro vadu řízení před správním orgánem, nezabýval by se již námitkami vztahujícími se k nesprávnému posouzení právní otázky krajským soudem.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla neurčitost a nesrozumitelnost výzvy správce daně k prokázání skutečností. Stěžovatelka však tuto námitku neuvedla v žalobě ani v jejím doplnění doručeném krajskému soudu dne 28. 5. 2012. Námitka je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Zmíněné ustanovení mimo jiné brání tomu, aby se v kasační stížnosti uplatňovaly právní důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud: „Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na [základě] principu *vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším*

stupni poneseu případné nepříznivé následky s tím spojené.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 48/2006 - 155; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.)

[22] Dále stěžovatelka namítala, že správce daně měl provést výslech i jejích dalších jednatelů (mimo jednatele Ing. Petra Marka, který vyslechnut byl), a to jednatelů Ing. Daniela Chytila a Ing. Lukáše Zatloukala. Stěžovatelka uváděla, že spolu s Ing. Petrem Markem jednali za stěžovatelku s deklarovánými dodavateli i výše uvedení jednatelé. Neprovedení výslechu svých jednatelů stěžovatelka rovněž nenamítala před krajským soudem ani v řízení před žalovaným. I tato námitka je proto nepřipustná, neboť stěžovatelka neměla důvod, aby námitku neuplatnila již v řízení před krajským soudem.

[23] Poslední vadu řízení stěžovatelka spatřovala v tom, že krajský soud nevyslechl svědky ze zahraničních společností TAKENAKA a EZ – ET, jejichž výslech navrhovala v doplnění žaloby. Nevyslechnutí svědků krajským soudem by nebylo vadou řízení dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť toto ustanovení obsahuje jako kasační důvod vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž *správní orgán* v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a že pro tuto vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. Pokud by námitka stěžovatelky byla důvodná, jednalo by se o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení *před soudem*.

[24] Krajský soud sám rozhoduje, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné (§ 52 s. ř. s.). Ústavní soud již mnohokrát zdůraznil, že není procesní povinností soudu vyhovět každému důkaznímu návrhu. Je regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak. (Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2007, sp. zn. III. ÚS 535/06.)

[25] Krajský soud neprovedení výslechu navrhovaných svědků zdůvodnil v souladu s výše citovaným názorem Ústavního soudu. Uvedl, že svědci ze společností TAKENAKA a EZ – ET nemohou osvědčit skutečnosti mezi žalobcem a jeho dodavateli. Tyto společnosti nebyly ani přímým odběratelem žalobce. Krajský soud se shodl s žalovaným v tom, že důkazy prokazující poskytnutí deklarovánoho plnění dalšímu subjektu v řetězci dodavatelsko – odběratelských vztahů neprokazují skutečnost, kým bylo předmětné plnění dodáno stěžovatelce. Přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 7/2010 - 181. Popsaný postup krajského soudu nezpůsobil vadu řízení před soudem, naopak je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (mimo uvedený rozsudek viz např. rozsudek čj. 9 Afs 19/2012 - 35: *„Potvrzením finálních odběratelů o dodání stavebních prací stěžovatel sice mohl prokázat, kolik peněz získal prodejem základových desek, nikoliv však kolik na jejich zhotovení vynaložil. Důkaz pocházející ze vztahu mezi stěžovatelem a jeho odběrateli (tj. důkaz o příjmech) nemohl bez dalšího prokázat nic určitého o správce daně posuzovaném výdaji stěžovatele ve vztahu k jeho údajným dodavatelům.“*)

[26] Nejvyšší správní soud tedy v předložené věci neshledal důvodnými námitky stěžovatelky, která namítala vady řízení před správním orgánem a před krajským soudem.

b) K tvrzené nezákonnosti rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem

[27] Stěžovatelka v předložené věci nesouhlasila s žalovaným a krajským soudem v tom, zda dostatečně prokázala, že její sporné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Měla za to, že správce daně neprokázal, že průběh sporných účetních případů byl jiný než ten, který vyplýval z dokladů předložených stěžovatelkou.

[28] Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 téhož ustanovení prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[29] Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[30] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 65/2012 - 34).

[31] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[32] Daňový subjekt unese prvotní 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 Nejvyššího správního soudu 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 něhož „*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.)

[33] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní).

[34] 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 pochybnosti

(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* předeepsané 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 Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

[35] 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 účetnímu případu, popřípadě 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 (např. rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[36] Pro účely odvedení daně z příjmů fyzických osob je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[37] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 40/2014 - 28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudky čj. 5 Afs 40/2005 - 72 a čj. 5 Afs 24/2010 - 117). 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 čj. 8 Afs 80/2008 - 85).

[38] 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 § 92 odst. 3 d. ř. a výše zmíněný rozsudek čj. 8 Afs 80/2008 - 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 d. ř.), 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 přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 d. ř.).

[39] Stěžovatelka v předložené věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepopírá. Domnívá se, že unesla prvotní důkazní břemeno. Dle jejího názoru správce daně poté neprokázal, že by v předložených dokladech byly nedostatky, které by způsobovaly

nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví vztahujícího se ke sporným účetním případům.

[40] Správce daně neměl pochybnosti o formální správnosti faktur předložených stěžovatelkou. Pochybnosti správce daně se vztahovaly k tomu, zda byla plnění na základě faktur skutečně dodána, případně v jaké výši, neboť jednatelé obou dodavatelů si dle výsledků nebyli vědomi spolupráce se stěžovatelkou a nikdy s nikým z jednatelů ani zaměstnanců stěžovatelky nejednali. V případě společnosti CIPRES & CERKNO její jednatelka a prokurista neznali jména osob, které byly uvedeny na předávacím protokolu jako pracovníci projektu.

[41] Stěžovatelka k tomu namítala, že prokurista společnosti CIPRES & CERKNO s. r. o. při výsledku opakovaně uvedl, že zná Ing. Marka, jednatele stěžovatelky. Prokurista Roman Salva však dle protokolu ze dne 15. 2. 2011 vypověděl, že stěžovatelku nezná a o žádné obchodní spolupráci neví. Fakturu a předávací protokol k zakázce stěžovatelky, které mu byly u výsledku předloženy, dle svého tvrzení podepsal, ale uvedl: „*O obsah jsem se nezajímám, nic o tom nevím.*“ Nevěděl nic o tom, zda fakturované práce prováděla přímo společnost CIPRES & CERKNO s. r. o., nebo někdo jiný. Dle protokolu ze dne 4. 4. 2011 prokurista opět vypověděl, že stěžovatelku nezná. Uvedl: „*Nejednal jsem s nikým z této společnosti. Teď už někoho znám, je to Petr Marek, ale nevěděl jsem, že je majitelem této společnosti.*“ Nevěděl nic o zakázkách pro stěžovatelku. K fakturám sdělil, že faktury podepisoval on, vystavoval je pan R. z Ostravy, jehož příjmení prokurista neznal. Faktury pak předal panu Markovi. Dostal je „*do ruky s tím, že se pro to zastaví nějaký pán, a to byl Petr Marek, kterého jsem znal od vidění, jako souseda svého zaměstnavatele (pana L.). Že je ze společnosti I&C Tech s. r. o. jsem nevěděl.*“ Po předložení předávacího protokolu prokurista uvedl: „*Netuším, o co šlo. Jednou jsem předával panu Markovi nějaké faktury a cédečka, že to jsou nějaké programy, to jsem dostal od R. Nevím, co bych k tomu měl říct. (...) Podpis je můj, ale kdo předával práce, nevím. (...) Kdy jsem to podepsal, to nevím, při předání jsem nebyl.*“

[42] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka na výše popsany výsledek odkazuje v kasační stížnosti, lze z něj snad dovodit, že se prokurista s jednatelem stěžovatelky někdy setkal. Nelze z něj však prokázat, že by prokurista stěžovatelce dodal deklarované plnění, nadto v hodnotě právě 310 000 Kč. Prokurista ani nevěděl, zda na předávaných kompaktních discích předává *objednaný* software, zřejmě mu to bylo jen někým sděleno (dle formulace „*že to jsou nějaké programy*“).

[43] K výsledku jednatelky společnosti Lundinem trade s. r. o., Žanety Delongové, stěžovatelka namítala, že Žaneta Delongová nemohla o zdanitelných plněních uskutečněných v roce 2008 nic vědět, naopak měl být vyslechnut předchozí jednatel Jaroslav Gerlich.

[44] Správce daně zaslal dožádání na finanční úřad v Bohumíně za účelem provedení výsledku Jaroslava Gerlicha. Dožádání však nebylo možné provést, neboť Jaroslav Gerlich byl trvale hlášen na adrese městského úřadu v B. Dožádaný správce daně dále opakovaně provedl místní šetření na dalších adresách (např. na adrese bratra Jaroslava Gerlicha), z nichž žádné poznatky o pobytu Jaroslava Gerlicha nevyplývaly. Správce daně dále požádal o součinnost Policii České republiky, která sdělila, že po Jaroslavu Gerlichovi bylo od května roku 2010 vyhlášeno celostátní pátrání. Výsledek Jaroslava Gerlicha tedy správce daně objektivně nemohl provést. Stěžovatelka přitom nenavrhl žádnou jinou osobu ze společnosti Lundinem trade s. r. o., která by mohla dosvědčit, že stěžovatelka zaplatila 960 000 Kč této společnosti *za objednaný software* (jeho úpravy) a že software byl danou společností dodán stěžovatelce.

[45] Výpověď jednatelky Žanety Delongové přitom není bez významu, neboť ta se stala jednatelkou společnosti Lundinem trade s. r. o. bezprostředně po Jaroslavu Gerlichovi dne 23. 1. 2009 (zapsáno do obchodního rejstříku dne 4. 2. 2009), tedy v době, kdy ještě

pravděpodobně nebylo podáno daňové přiznání uvedené společnosti za rok 2008. Ačkoli tato společnost vznikla v prosinci roku 2007 a v roce 2012 již byla v likvidaci bez jakéhokoli majetku se závazky v hodnotě téměř dvanácti milionů korun (dle dokumentů uložených ve sbírce listin obchodního rejstříku), jednatelka vypověděla, že o zakázce stěžovatelky z roku 2008 v hodnotě 960 000 Kč nic neví a stěžovatelku nezná (protokol ze dne 27. 4. 2011).

[46] Krajský soud na základě správního spisu nadto poukázal na další nesrovnalosti: Odběratel stěžovatelky objednával u stěžovatelky dílo (zakázkovou úpravu softwaru) až poté, co stěžovatelka zadala objednávku téhož díla společnosti Lundinem trade s. r. o. a dokonce i poté, co uvedená společnost dílo stěžovatelce dodala. Ve smlouvě o dílo nebyla úprava softwaru specifikována. Společnost Lundinem trade s. r. o. neměla v předmětu podnikání zapsaném v obchodním rejstříku uvedenu jakoukoli činnost související s úpravou softwaru. Přesto jednatel stěžovatelky dle protokolu ze dne 5. 4. 2011 vypověděl: „*Určitě mi byli někým doporučení, tento typ činnosti provádí v republice dobře asi 30 programátorů.*“ Ohledně komunikace s dodavatelem (jeho zaměstnanci), předávání požadavků a předávání díla uvedl: „*Vše se posílalo elektronicky e-mailem a finální dílo jsem dostal na CD, od pana Gerličba.*“

[47] Obdobné nesrovnalosti plynou ze správního spisu i ve vztahu ke spolupráci stěžovatelky se společností CIPRES & CERKNO s. r. o.: Správce daně opakovaně vyzýval jednatele stěžovatelky k prokázání přijetí díla od deklarovaného dodavatele. Jednatel stěžovatelky, Ing. Marek, uváděl, že stěžovatelka je schopná „*prokázat smluvní vztah s vyšším objednatelem společnosti plaan czech s. r. o. i objednatelem jemu nadřazeným, což je společnost TAKENAKA, tak abychom prokázali existenci díla, jeho provedení a následnou fakturaci.*“ (Protokol ze dne 8. 3. 2011.) Neuváděl tedy žádné skutečnosti k prokázání přijetí díla od deklarovaného dodavatele. Nepamatoval si jméno zástupce dodavatele, který měl se stěžovatelkou jednat, neznal pracovníky projektu, žádné konzultace při zhotovování programátorských prací nebyly třeba, veškerá komunikace probíhala e-mailem. Nekontroloval reference na dodavatele. Reklamace a školení týkající se dodaného softwaru vedla samotná stěžovatelka.

[48] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné předkládat další výňatky ze správního spisu i rozsudku krajského soudu, s nimiž jsou účastníci řízení obeznámeni. Má za to, že výše uvedené dostatečně znázorňuje, že správce daně zpochybil listiny předkládané stěžovatelkou. Bylo dále na aktivitě stěžovatelky, aby jeho pochybnosti vyvrátila.

[49] Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že oběma společnostem uhradila požadovanou částku bankovním převodem, opomíná, že jí stále schází prokázat, že poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění. Pokud by jednoznačně prokázala, že výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, bylo by možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přitom by se však jednalo „*o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.*“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 30/2007 - 73.)

[50] Stěžovatelka rovněž uváděla, že to, že správce daně a žalovaný dle rozhodnutí o odvolání „*nemohli ověřit obsah složek*“, nemohlo být stěžovatelce přičítáno k tíži. Stěžovatelka se však nemůže domnívat, že by takto předložený důkaz mohl prokázat, že sporné náklady vynaložila za deklarované plnění na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nadto ve tvrzeném rozsahu. Stěžovatelka byla s nemožností otevřít některé složky na disku seznámena, nenavrhovala

však nové důkazy ani v této souvislosti nic nenamítala v odvolání. Správce daně jí nemožnost ověření obsahu složek obsažených na předloženém disku k tíži nekladl, pouze na základě všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno v souvislosti s prokázáním existence daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[51] Skutečnosti plynoucí ze správního spisu ve svém souhrnu vzbuzují důvodné pochybnosti o tom, zda se účetní případy staly tak, jak tvrdila stěžovatelka na základě listinných důkazů. Správce daně tedy oprávněně vyslovil své pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatelky. Bylo na stěžovatelce, aby všemi jinými dostupnými prostředky prokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak o něm účtovala. Námitky stěžovatelky, že správce daně neuvedl konkrétní pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti jejího účetnictví a nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 d. ř., nejsou důvodné.

[52] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s hodnocením krajského soudu. Dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná.

VI.

[53] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani neshledal vadu řízení, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[54] 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. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 27. listopadu 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu