



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **V. Š.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2015, č. j. 10 Af 37/2014 - 29,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 9. 4. 2014, č. j. 8566/14-5000-14102-707678 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 30. 4. 2013, č. j. 923327/13/2211-24800-301181, kterým byla žalobci za zdaňovací období 2009 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 595.080 Kč a současně jím bylo žalobci sděleno penále z doměřené daně ve výši 119.016 Kč. Z daňového spisu žalovanému vyplynulo, že dne 2. 6. 2011 správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, během níž zjistil, že žalobce uplatnil do daňových nákladů i náklady na základě faktur za stavební práce od společnosti HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s.r.o. v celkové výši 3.967.200 Kč. Tyto faktury vyvolaly ve správci daně pochybnosti z důvodu neuvedení rozsahu práce a obecného názvu, a z důvodu jejich úhrad v hotovosti, přičemž na předložených výdajových pokladních dokladech není uvedeno, kdo peníze přebíral. Správce daně formou dožádání zjistil, že společnost HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s.r.o. je nekontaktní, tudíž není možné údaje na fakturách ověřit.

[2] Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání skutečnosti o dodání stavebních prací touto společností. Žalobce reagoval tak, že předložil smlouvu o dílo, dále uvedl, že jeho pokusy o zkontaktování jednatele společnosti byly neúspěšné. Navrhoval dále výslech pana J. M. Tento svědek uvedl, že žalobci zprostředkoval firmu, mj. i společnost HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s.r.o. Spolupráce dle svědka fungovala tak, že svědek převzal od uvedené společnosti předmětné faktury, které následně předal žalobci, jenž jeho prostřednictvím poslal peníze dodavateli. Správce daně však uzavřel, že svědeckou výpovědí nebylo prokázáno, že by fakturované stavební práce byly provedeny. Předložená smlouva o dílo podle správce daně rovněž ničeho nedokazuje, neboť byla značně obecná. Žalobce reagoval tak, že navrhl výslech svědka P. P., který působil ve zdaňovacím období 2010 jako stavební technik společnosti Roderick – tato svědecká výpověď však podle správce daně nepřinesla žádné nové skutečnosti, protože se vztahovala ke zdaňovacímu období 2010. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 18. 4. 2013.

[3] Žalovaný k námitkám žalobcem uplatněným v odvolání uvedl, že se ztotožnil se závěrem, že výslech svědka pana M. ničeho nového nepřinesl, protože tvrzení svědka o zprostředkování dodávky prací nebylo nijak prokázáno či doloženo. Svědek nadto nepopsal, jaké částky od žalobce k vyplacení dodavatelů převzal a kdy. Žalovaný tuto výpověď tedy vyhodnotil jako nekonkrétní. S ohledem na takto zjištěný skutkový stav (zejména chybějící další dokumentace k předmětným pracím) dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení vyfakturovaných prací. Zdůraznil přitom, že pro účely zákona o daních z příjmů nestačí doložení formálních dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat jejich skutečnou realizaci, tj. že výdaje (náklady) skutečně vynaložil tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Samotné zaúčtování dokladů tedy neprokazuje uskutečnění prací. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce tvrdil, že provedení těchto prací bylo zachyceno ve stavebním deníku, který však žalobce nikdy nepředložil, ačkoli k tomu měl dostatečný prostor. K tvrzení žalobce, že veškeré peněžní toky jsou na bankovním účtu transparentní, žalovaný uvedl, že platby pro deklarovanou společnost byly provedeny v hotovosti. Vzhledem k výše uvedenému se žalobce dle žalovaného dostal do důkazní nouze, která jde k jeho tíži.

[4] Žalovaný nesouhlasil, že by žalobce měl krátkou lhůtu k předložení dalších pramenů důkazů, neboť podle daňového řádu je povinností odvolatele označit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Žalobce nadto ani v průběhu celého odvolacího řízení další důkazy nepředložil. Od data projednání kontrolního zjištění do konce lhůty stanovené pro doplnění odvolání nadto uplynul téměř rok, během něhož měl žalobce všechny závěry správce daně k dispozici, mohl tedy na danou situaci reagovat a důkazy předložit, což neučinil, pouze požadoval prodlužování lhůt a posouval dohodnuté termíny. Žalovaný proto uzavřel, že na základě předložené smlouvy a faktur nelze popřít existenci právního vztahu mezi žalobcem a uvedenou společností, což však neprokazuje faktické uskutečnění činností ze strany uvedené společnosti, resp. souvislost mezi náklady jím uhrazenými a žalobcem dosaženými zdanitelnými příjmy. Pouhé předložení faktur není dostatečným důkazem.

[5] Žalobou ze dne 6. 6. 2014 se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a dále požadoval přiznání náhrady nákladů řízení. Uvedl, že finanční orgány nezkoumaly dostatečně skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a že nevzaly v potaz nutně vynaložené výdaje na zajištění příjmů. Vytýkal žalovanému, že sice provedl výslech svědka J. M., ale neosvědčil jej jako důkaz. Zdůraznil, že svědecká výpověď je důkazním prostředkem sama o sobě, svědek tedy nenese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením. Důkazní prostředek měl být naopak hodnocen jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky. Poukázal dále na to, že již ve svém odvolání uvedl, že generálním dodavatelem staveb byla firma FRANK a že veškeré skutečnosti byly zaznamenány ve stavebních denících; z těchto skutečností

pokračování

měly finanční orgány vycházet a tyto důkazy zajistit, neboť k tomu žalobce neměl žádnou pravomoc.

[6] Žalobce dále vysvětlil, že společně s daňovou kontrolou za rok 2009 probíhala u něj i daňová kontrola za rok 2010, přičemž ve vztahu k tomuto roku správce daně neuznal náklady ve výši 6.361.920 Kč, přičemž za rok 2010 doměřil daň na základě pomůcek. Vysvětlil, že za rok 2010 stanovil správce daně podíl nákladů ve výši 91,87 %, za rok 2009 de facto ve výši 0 %. Žalobci přitom nebylo zřejmé, proč správce daně přistoupil k různým způsobům doměření daně u dvou navazujících zdaňovacích období, když se dle jeho daňových přiznání jednalo o zcela obdobný rozsah obrátu. Žalobce trval na tom, že správce daně měl i ve vztahu k roku 2009 použít daňové pomůcky, jejichž prostřednictvím by zohlednil výdaje vztahující se k dosaženým příjmům.

[7] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 11. 7. 2014, v němž podrobně popsal obsah daňového spisu a průběh daňového řízení. Vysvětlil, že výpověď svědka J. M. nebyla ničím podložena. Svědek sice připustil, že žalobci zprostředkoval další firmy a vyplácel je, na druhou stranu nevyprávěl, jaké částky a kdy jim předal. Takovou nekonkrétní svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz o tom, že náklad v deklarované výši v souvislosti s těmito pracemi byl vynaložen. Použitelná svědecká výpověď by podle žalovaného byla pouze taková, která je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s jinými zjištěními, což nebyl posuzovaný případ. Skutečnost, že veškeré přijaté a vystavené faktury byly zaúčtovány, nedokládá, že byly splněny podmínky pro uznání výdajů (nákladů). Za situace, kdy žalobce není schopen předložit dostatečné důkazy o tom, jak konkrétně byly práce realizovány, neunese důkazní břemeno a nemůže tedy předmětné náklady deklarovat jako náklady daňově účinné. Nebyla tedy prokázána realizace těchto prací deklarovaným dodavatelem. Daňové doklady nejsou vždy důkazem o uskutečnění prací, ale jen tvrzením daňového subjektu o tom, že takové plnění bylo uskutečněno. K odkazu žalobce na stavební deníky žalovaný zdůraznil, že je v průběhu celého daňového řízení žalobce nepředložil, ačkoli k tomu měl dostatečný prostor. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce nebyl schopen předložit kromě formálních dokladů (faktur), výdajových podkladních dokladů (bez potvrzení, kdo hotovost převzal), smlouvy o dílo obecného znění žádné jiné důkazy týkající se obchodní spolupráce. Žalobce tudíž neprokázal daňovou uznatelnost jím tvrzených nákladů. Žalovaný k námitkám žalobce ohledně toho, že ve vztahu k roku 2010 byly použity pomůcky, uvedl, že předmětem žaloby je zdaňovací období roku 2009, tudíž způsob doměření daně za jiný rok je nerozhodný. Porovnáním obou zdaňovacích období totiž nelze dospět k závěru, že se jedná o skutkově shodné nebo podobné případy, jak navrhuje žalobce. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu zamítl.

[8] Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu proti napadenému rozhodnutí rozsudkem ze dne 22. 4. 2015, č. j. 10Af 37/2014 - 29, zamítl a žalovanému nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud odkázal na ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého jsou stanoveny dva předpoklady pro uznání výdaje jako daňově uznatelného. Zdůraznil, že samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům právních předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně vynaložen. S odkazem na daňový řád dovodil, že bylo povinností daňového subjektu (žalobce) předložit konkrétní a úplné důkazní prostředky. Soud popsal, že žalobce předložil faktury, podle nichž stavební práce byly provedeny společností HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s.r.o., dále dokládal výdajové pokladní doklady a smlouvu o dílo. Žalobcem navržený svědek J. M. se pouze obecně vyjádřil ke spolupráci se žalobcem a připustil, že mu zprostředkoval firmy, mj. i HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ, přičemž vždy pouze převzal od firem faktury, které předal žalobci, ten mu dal peníze, které donesl zástupcům jednotlivých společností. Tento svědek však neuvedl, jaké

částky přebíral a kdy. Z výdajových podkladních dokladů nevyplývá, kdo hotovost přijal. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že tato svědecká výpověď je obecná a že ji nelze považovat za důkaz o tom, že náklad v deklarované výši v souvislosti se stavebními pracemi byl vynaložen. Poukázal přitom na to, že společnost HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ je nekontaktní. Soud proto uzavřel, že žalobce nepředložil dostatečné důkazy o tom, jaké konkrétní práce byly realizovány, proto neunesl důkazní břemeno. Finanční orgány proto podle soudu učinily správný závěr, že nebyla prokázána realizace těchto prací. Na základě faktury či smlouvy o dílu, aniž by bylo prokázáno, že došlo k realizaci stavebních prací, nelze daňový náklad uznat. Zdůraznil přitom, že daňové doklady nejsou samy o sobě důkazem o uskutečnění prací.

[9] Pokud žalobce tvrdil, že o provedených pracích existují zápisy ve stavebním deníku, soud uvedl, že stavební deníky žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil, přestože byl správcem daně vyzván k prokázání rozhodných skutečností. Nebylo tedy povinností správce daně při místním šetření zajistit stavební deníky, neboť to byl žalobce, kterého tížilo břemeno tvrzení a důkazní. K námitce žalobce, že daň měla být doměřena prostřednictvím pomůcek, jako se tomu stalo ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010, soud uvedl, že není důvodná. Předmětné řízení se totiž týká zdaňovacího období roku 2009, u něhož žalobce neprokázal náklady dle uvedených faktur ohledně stavebních prací na zakázkách, proto správně došlo k vyloučení těchto nákladů a daň byla stanovena dokazováním. Pokud žalobce neprokázal faktické uskutečnění provedení stavebních prací a své oprávnění uplatnit náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není na místě stanovení daně dle pomůcek, ale dokazováním, tudíž správně došlo k vyloučení neoprávněně uplatněných nákladů na základě těchto faktur. Ke stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky, nebyla tudíž porušena práva žalobce, protože se jednalo o jinou situaci, než která nastala ve zdaňovacím období 2010.

[10] Žalobce (dále též „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2015, č. j. 10Af 37/2014 - 29, brojí kasační stížností ze dne 21. 5. 2015, v níž uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zdůraznil, že finanční orgány nezajistily příslušné stavební deníky, přestože se jednalo o stěžejní důkazní prostředek ležící mimo jeho sféru. Bylo přitom povinností správce daně dle § 92 odst. 2 daňového řádu zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, a to bez ohledu na aktivitu daňového subjektu. Svědek M. přitom potvrdil, že stěžovateli zprostředkoval subdodávky od společnosti HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s.r.o. Tuto svědeckou výpověď přitom správce daně nesprávně odmítl zohlednit a požadoval její další potvrzení, což stěžovatel považoval za nepřipustné. Žalovaný byl rovněž upozorněn na to, že provedení stavebních prací je zaneseno ve stavebním deníku a že generálním dodavatelem je společnost FRANK; přesto dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Žalovaný nadto ani nevyšvětlil, proč tento důkaz neprovedl.

[11] Stěžovatel dále poukazoval na to, že za zdaňovací období 2009 mu byla daň z příjmů doměřena na základě dokazování, kdy správce daně vyřadil z daňových nákladů veškeré faktury od společnosti HUMEŠ MILAN STAVEBNÍ s. r. o. v celkové výši 3.967.200 Kč. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010, které bylo rovněž předmětem daňové kontroly, však správce daně vyměřil daň z příjmů na základě pomůcek, přičemž mu neuznal výdaje v celkové výši 6.361.920 Kč. Poukázal přitom na to, že správce daně uznal podíl nákladů na výnosech v roce 2010 ve výši 91,87 %, za rok 2009 nepřiznal fakticky žádné náklady, aniž by to stěžovateli jakkoli vysvětlil. Podíl nákladů na výnosech v roce 2009 tedy nakonec podle správce daně činil 67,47 %. Nebylo mu tedy zřejmé, proč ve vztahu k jednomu a témuž daňovému subjektu postupoval správce daně za obdobné situace v jednotlivých zdaňovacích letech diametrálně odlišně. K těmto

pokračování

ekonomickým údajům se přitom krajský soud nijak nevyjádřil. Rozdílným způsobem stanovení daně za rok 2009 oproti způsobu za rok 2010, který stěžovatel považoval za správný, proto dle jeho názoru došlo ke stanovení daně v rozporu se zákonem. Stěžovatel proto navrhol, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 11. 6. 2015, v němž uvedl, že stěžovatel opakuje svou argumentaci, s níž se krajský soud správně a přezkoumatelně vypořádal. Ve vztahu k výpovědi J. M. setrval na stanovisku, že své hodnocení jeho výpovědi již uvedl v napadeném rozhodnutí. Přisvědčil stěžovateli v tom, že svědecká výpověď má být hodnocena jako jakýkoli jiný důkazní prostředek a že svědek nenese důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzeným skutečnostem, na druhou stranu vysvětlil, že tuto výpověď hodnotil jako důkazní prostředek v souladu s pravidly pro hodnocení důkazů, přičemž dospěl k závěru, že je obecná, nekonkrétní a v rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Ohledně neprovedení všech důkazních prostředků žalovaný zdůraznil, že to byl stěžovatel, kterého jako daňový subjekt tížilo důkazní břemeno. Stěžovatel byl ostatně k prokázání jím tvrzených skutečností v průběhu daňové kontroly vyzván. Skutečnost, že stěžovatel žádné relevantní důkazní prostředky nedoložil, nemůže jít k tíži žalovaného, který neměl za povinnost aktivně vyhledávat důkazní prostředky na podporu tvrzení stěžovatele. Byl to tedy podle názoru žalovaného stěžovatel, který měl stavební deníky předložit, anebo vyvinout příslušnou procesní aktivitu k jejich získání, což neučinil. V průběhu daňového řízení ostatně stěžovatel sám přislíbil jejich zajištění, avšak nikdy je nepředložil. Z příslibu zajištění stavebních deníků stěžovatelem nadto nelze dovodit, že by navrhoval, aby je správce daně měl sám zajistit, jak nyní zpětně stěžovatel dovozuje.

[13] Žalovaný se v neposlední řadě neztotožnil s požadavkem stěžovatele na to, aby mu za rok 2009 byla daň doměřena za použití pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně, což podle žalovaného znamená, že pokud je možné daň stanovit dokazováním, nelze použít pomůcky. Žalovaný přitom zdůraznil, že ve zdaňovacím období 2009 došlo pouze k vyloučení stěžovatelem neoprávněně uplatněných nákladů. Skutečnost, že ve zdaňovacím období 2010 byla daň stanovena prostřednictvím pomůcek, je pak pro posouzení stanovení daně za zdaňovací období 2009 irelevantní, neboť se jedná o dvě samostatná daňová řízení, v rámci nichž bylo zkoumáno naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek zvlášť. Rozsudek krajského soudu v tomto směru žalovaný nepovažoval za nepřezkoumatelný, protože pokud soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 podle pomůcek, nebylo povinností soudu zkoumat, zda by použití pomůcek bylo pro žalobce výhodnější. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a aby mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč.

[14] V replice ze dne 19. 6. 2015 stěžovatel zdůraznil, že bylo jeho právem navrhovat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá dispozici, přičemž správce daně měl za povinnost je provést, což se nestalo. Trval rovněž na tom, že správce daně postupoval rozdílně v jednotlivých zdaňovacích obdobích, čímž porušil zákon.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[15] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřipustnost.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[20] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadené rozhodnutí jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, přičemž s jeho závěry polemizuje v kasační stížnosti. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

[21] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu považuje napadené rozhodnutí za zákonné. Krajský soud v Českých Budějovicích se v odůvodnění tohoto rozhodnutí tedy řádně vyjádřil k zákonnosti

pokračování

napadeného rozhodnutí a správně zjistil skutkový stav věci. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně (ne)důvodnosti žaloby; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku.

[22] Stěžovatel ve své námitce dovolávající se nepřezkoumatelnosti rozsudku uvádí, že rozsudek je zatížen vadou spočívající v tom, že se krajský soud nezabýval jím předloženými ekonomickými údaji o příjmech a výdajích za zdaňovací roky 2009 a 2010. K tomu je nutno uvést, že krajský soud se na str. 6 napadeného rozsudku zabýval jeho námitkou, že daň měla být stejně jako ve zdaňovacím období 2010 doměřena prostřednictvím pomůcek, přičemž uvedl, že předmětem soudního přezkumu je pouze rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacímu období 2009, nelze se tudíž dovolávat jiného zdaňovacího období, které je odlišné od projednávaného případu.

[23] Fakt, že argumentace soudu neodpovídá na každou dílčí námitku stěžovatele a že se výslovně nevypořádává se stěžovatelem předloženými ekonomickými údaji, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25), neboť postačuje, pokud odůvodnění rozhodnutí poskytuje odpověď na základ argumentace stěžovatele. V posuzované věci přitom stěžovatel namítal, že mělo být přistoupeno k doměření daně na základě pomůcek s ohledem na to, že takto bylo postupováno i ve zdaňovacím období 2010, přičemž krajský soud k této námitce jasně vysvětlil, že stěžovatel nemůže napadenému rozhodnutí vytýkat způsob doměření daně v následujícím zdaňovacím období, neboť se jedná o jinou situaci, rovněž jasně uvedl, že nebyly ve zdaňovacím roce 2009 splněny podmínky pro doměření daně prostřednictvím pomůcek; tím tento žalobní bod dostatečně vyvrátil. Nelze tedy dovozovat, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný.

[24] K námitkám stěžovatele dovozující nesprávné právní posouzení věci Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[25] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že: Svědek J. M., který vypovídal na základě návrhu stěžovatele ze dne 17. 5. 2012, vypověděl, že správcem daně předložené faktury mu proplácel stěžovatel v hotovosti, přičemž peníze přebíral osobně, následně je předal svým dodavatelům. K věci uvedl, že stěžovateli zprostředkoval další firmy – MILAN HUMÉŠ STAVEBNÍ s.r.o., CHAVS Invest s.r.o., Roderick s.r.o.; tyto firmy pracovaly pro stěžovatele ve větším objemu. Spolupráce probíhala tak, že od těchto firem vzal fakturu, kterou předal stěžovateli, jenž mu vyplatil peníze, které předal zástupcům těchto firem. V odvolání proti platebnímu výměru ze dne 9. 7. 2013 stěžovatel uvedl, že správce daně prokázal existenci firem, se kterými spolupracoval. S nimi měl uzavřené řádné smlouvy, přičemž od nich obdržel daňové doklady za provedené práce. Doklady zaučtoval, uhradil dluhy a vše přefakturoval generálnímu dodavateli stavby. Některé firmy, se kterými spolupracoval, zanikly či jsou v konkurzu, což je běžná realita, přičemž vyslovil přesvědčení, že stát má určité své postupy, jak i z těchto firem získat požadované doklady, které stěžovatel nemá. Uzavřené smlouvy hodnotil za standardní a běžně používané. Pokud by finanční úřad chtěl dodat nějaké další důkazní prostředky nebo svědky, může se stěžovatel pokusit s nimi spojit a požádat je o podání svědectví, avšak požaduje k tomu poskytnutí dostatečného časového prostoru. Uvedl, že se pokusí sehnat stavební deníky, fotodokumentaci prováděných staveb a další důkazy. V odvolání datovaném dnem 8. 7. 2013 stěžovatel uvedl, že nesouhlasí se závěry daňové kontroly a žádá její zrušení. Nad rámec výše uvedeného namítal, že vše přefakturoval generálnímu dodavateli stavby (např. odběratel firma FRANK). O tom, že práce na akcích byly provedeny, jsou zápisy ve stavebním deníku.

[26] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s výtkami stěžovatele stran hodnocení výpovědi svědka J. M. Nejvyšší správní soud totiž poukazuje na to, že každý důkaz musí být správním orgánem hodnocen podle § 8 odst. 1 daňového řádu v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, ve vztahu k předchozí právní úpravě. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, že tuto svědeckou výpověď nemohl považovat za relevantní, tedy že nemohla prokázat výdaje uplatněné stěžovatelem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože se jedná o zcela nekonkrétní svědeckou výpověď. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s tím, že ze samotného faktu svědecké výpovědi nelze dovozovat, že v ní uvedené skutečnosti jsou automaticky prokázány. Záleží totiž na tom, jak bude svědecká výpověď vyhodnocena. Není totiž vyloučené, aby taková výpověď byla nepřesná, zavádějící, nekonkrétní či vysloveně lživá.

[27] V posuzované věci přitom finanční orgány dospěly k závěru, že výpověď svědka M. je nekonkrétní, tudíž jejím prostřednictvím není možné doložit oprávněnost stěžovatelova požadavku na uplatnění faktur od společnosti MILAN HUMEŠ STAVEBNÍ s.r.o., které dokládají jeho výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Byť sice výslech tohoto svědka proběhl až v květnu 2012, nebyl tento schopen k vlastní spolupráci se stěžovatelem ničeho bližšího a konkrétního uvést. Zvláště je nutné poukázat na to, že svědek podle své výpovědi, tvrzení stěžovatele a podle výdajových podkladních dokladů (které však jím nebyly podepsány) měl pravidelně přebírat částky v řádech statisíců korun, avšak k vlastnímu průběhu takového předávání zejména co se data a výše jednotlivých částek, ničeho bližšího neuvedl. K samotným finančním transakcím tedy nevysvětlil ničeho, rovněž nepředložil ani jakékoli důkazy toto prokazující, ani nevysvětlil právní vztahy mezi ním, stěžovatelem a deklarovanými subdodavateli. Rovněž ničím nedoložil faktickou realizaci údajných zakázek.

[28] Nad rámec výše uvedeného je rovněž nutné poukázat na to, že takovýto způsob platby se mohl v některých případech dostat do rozporu se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění účinném k 1. 1. 2009, neboť částka předávaná v hotovosti mohla překročit limit uvedený v § 4 citovaného zákona.

[29] K námitkám stěžovatele, že správce daně byl povinen provést všechny důkazy, zejm. měl zajistit stavební deníky, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato argumentace neodpovídá tomu, jak stěžovatel vystupoval v průběhu daňového řízení. V první řadě je nutné poukázat na to, že stěžovatel v žádném svém podání jakýmkoli způsobem nenavrhoval provedení důkazu v podobě stavebních deníků. Byl to naopak stěžovatel, který se zavazoval, že veškeré důkazní prostředky předloží, včetně stavebních deníků. Nadto je nutné poukázat na to, že z argumentace stěžovatele v průběhu daňového řízení jakkoli nevyplývá přesná identifikace těchto stavebních deníků. Stěžovatel totiž neuvedl, že předmětné faktury se týkají pouze staveb, u nichž byla generálním dodavatelem „firma FRANK“, tedy že je možné informace získat ze stavebních deníků pouze u této „firmy“; a to zvláště když rovněž tvrdil, že tato firma není jediným generálním dodavatelem.

[30] Stěžovatel navíc stavební deníky blíže neoznačil v tom směru, jaký konkrétní stavební deník se měl týkat té které faktury, která byla správcem daně zpochybněna. V neposlední řadě je nutno poukázat na to, že identifikace generálního dodavatele způsobem „firma FRANK“ neodpovídá tomu, jak by měl být podnikatelem v listinách označen – srov. § 13a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Takové označení je značně neobvyklé a neuchopitelné, neboť nelze jeho pomocí identifikovat konkrétní subjekt. S ohledem na to, že stěžovatel sám sebe označuje jako firmu (srov. výdajové pokladní doklady), není rovněž

pokračování

zřejmé, zda se v případě „firmy FRANK“ jedná o fyzickou podnikající osobu nebo o právnickou osobu. Nad rámec výše uvedeného rovněž Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že na základě údaje „firma FRANK“ se mu nepodařilo ztotožnit ani jeden konkrétní subjekt podle informací obsažených v obchodním rejstříku.

[31] Za této situace tedy nejenže nebylo povinností správce daně jakýkoli důkazní prostředek provést, protože jeho provedení stěžovatel nenavrhoval, ale správce daně jej ani nemohl provést z toho důvodu, že mu nebyl vůbec znám, tj. nemohl přesně určit, jaký stavební deník si má obstarat. Nejvyšší správní soud v tomto směru nezpochybnuje stěžovatelem citovanou judikaturu ohledně pochybení správce daně při odmítnutí provedení důkazu, ale ta na daný případ vůbec nedopadá, neboť správci daně nebylo předloženo nic, co by jako důkaz mohl provést, nebo co by měl jako pramen důkazu vůbec zajistit. Byl to naopak stěžovatel, kdo měl svou zcela obecnou a nekonkrétní argumentaci podložit zcela jasnými důkazními prostředky – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 8 Afs 16/2012–32.

[32] Nejvyšší správní soud v neposlední řadě nesdílí výtky žalobce ohledně rozporného postupu správce daně v různých zdaňovacích obdobích. Na úvod musí Nejvyšší správní soud zdůraznit, že napadené rozhodnutí se týká pouze zdaňovacího období 2009, tudíž správní soudy se nemohou vyjadřovat ke správnosti doměření daně v jiném zdaňovacím období, neboť vůči rozhodnutí, které se týkalo tohoto zdaňovacího období, stěžovatel v tomto řízení nebrojil. Nejvyšší správní soud se proto může pouze zabývat tím, zda byly splněny podmínky pro to, aby byla stěžovateli doměřena daň z příjmů za zdaňovací období 2009 pomocí dokazování, a nikoli pomůcek, jak nyní stěžovatel požaduje.

[33] Podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“

[34] Z citovaného ustanovení vyplývá, že stanovení daně pomocí pomůcek je až sekundární, krajní možnost, a to teprve poté, co není možné daň stanovit dokazováním – srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 233 - 236. Není tedy možné v případě, kdy dojde k dílčímu zpochybnění daňovým subjektem uplatněných výdajů, vždy automaticky požadovat, aby správce daně přistoupil k vyměření (doměření) daně pomocí pomůcek, a to ani s odůvodněním, že by to mohlo být pro daňový subjekt výhodnější.

[35] Použitím pomůcek (byť podle předchozí právní úpravy) v případě zpochybnění jednoho z výdajů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, v němž dospěl k právnímu závěru, že „*při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. V daném případě, neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran výše tvrzených uskutečněných výdajů, a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě postupovat dle § 31 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („Pomůcky a sjednání daně“).*“ Avšak ani na základě tohoto právního závěru nelze dovozovat nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebylo postaveno najisto, zda stěžovatelem uplatněné výdaje mají vůbec reálný základ, protože ten kromě zcela obecných faktur ničeho dalšího konkrétního nedoložil, přičemž tyto faktury byly s ohledem na provedené dokazování správcem daně neuznány.

[36] Nejvyšší správní soud v neposlední řadě zvažoval, zdali není na místě řízení přerušit, neboť v mezidobí byla na základě usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4 Afs 87/2015 – 22, rozšířenému postoupena otázka, zda je možné daň doměřit dokazováním nebo za použití pomůcek v případě, kdy daňový subjekt nemůže z důvodu odcizení či ztráty účetnictví prokázat podstatnou část jím uplatněných daňových výdajů. Dospěl přitom k závěru, že k takovému postupu není důvod, neboť v nyní projednávané věci se jedná o jinou situaci, protože stěžovatel své účetnictví předložil a protože se nejedná ani o případ, kdy by daňový subjekt neprokázal podstatnou část jím deklarovaných výdajů. V nynější kauze totiž správce daně zpochybnil pouze část stěžovatelem deklarovaných výdajů. S ohledem na tyto okolnosti nelze než uzavřít, že konstantní a setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu dává jednoznačnou odpověď na spornou otázku, tedy že stěžovateli měla být daň doměřena dokazováním, což se v projednávaném případě stalo.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[37] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Ačkoli žalovaný požadoval přiznání paušální náhrady nákladů řízení, zdejší soud mu ji nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu