



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **KZ Stavba s.r.o.**, se sídlem Soběšínská 2369, Praha 9, zast. Mgr. Hanou Ižovskou, advokátkou, se sídlem Oblouková 1302/3, Rudná, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Af 35/2016 - 94,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2016, č. j. 7782/16/5200-11431-711429; tímto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu.

[2] Stěžovateli za uvedená zdaňovací období nebyly uznány deklarované výdaje za různé stavební činnosti a dodávky v souvislosti s prováděním staveb, neboť správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění výdajů od dodavatelů Gabriela Urbanová, GU. Urbanová beton s. r. o. a JU. Urban s. r. o. v souladu s § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[3] V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“); namítá, že soud sice zjistil skutkový stav, vyvodil z něj však zcela nesprávné závěry, a to zejména vzhledem ke zvolenému způsobu doměření daně, kdy žalovaný z 90 % vyloučil náklady na dosažení a zajištění příjmů a nedoměřil daň podle pomůcek; přičemž správce daně sám uznal, že stěžovatel výdaje vynaložil i to, že služby poskytli právě z nákladů vyloučení dodavatelé. Daň tedy nebyla vyměřena správně a spravedlivě. Stěžovatel odkazuje na řadu rozsudků NSS, z nichž dovozuje, že i v jeho případě měla být daň stanovena na základě pomůcek. Tvrdí, že daň mu byla doměřena dokazováním,

avšak fakticky bez důkazů. Dle stěžovatele měla být daň stanovena se zohledněním výdajů, které by byly stěžovateli uznány alespoň v nejpozdějším možném zdaňovacím období, což by řešilo otázku, kdy k plnění došlo a ve výši stanovené znaleckým posudkem. Stěžovatel má za to, že vynaložení nákladů souvisejících s dosažením příjmů principiálně prokázáno bylo. Vady účetnictví dle stěžovatele bylo možno odstranit znaleckým posudkem.

[4] Stěžovatel dále namítá, že otázka, kdo přesně plnění poskytl, není u příjemce plnění z hlediska daně z příjmů podstatná; upozorňuje, že náklady vynaloženy byly a musely být a nejsou ani pochybnosti o tom, že plnění poskytli právě vyloučení dodavatelé. Stěžovatel dále uvádí, že správce daně není vázán jeho důkazními návrhy a měl by pro splnění své povinnosti sám aktivně postupovat, aby daň byla stanovena spravedlivě a správně. Stěžovatel dále považuje rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť městský soud nijak nezdůvodnil, v čem rozestavenost staveb vylučuje vyhotovení znaleckého posudku.

[5] Dle stěžovatele byla porušena zásada legitimního očekávání a rovnosti a poukazuje na rozdílný přístup správce daně v rámci kontrol prováděných u stěžovatele v letech 2009 – 2011 a kontrol, které vyústily v nyní vedené řízení a dále také na rozdílný přístup v rámci kontrol zahájených u dodavatelů spojených s panem Urbanem, jejichž plnění nebyla správcem daně uznána. Stěžovatel dále poukazuje na trestní řízení vedené s panem Urbanem, který byl odsouzen k odnětí svobody a uvádí, že mezi skutky, za které byl odsouzen, plnění pro stěžovatele nebylo. Zcela rozdílný přístup ke stěžovateli a k vyloučeným dodavatelům může dle stěžovatele představovat porušení zásady rovnosti, přičemž městský soud toto nikterak neodůvodnil. Jelikož toto zdůvodnění absentuje i v rozhodnutích správních orgánů, považuje stěžovatel tato rozhodnutí za nepřezkoumatelná.

[6] Stěžovatel dále uvádí, že mu není zřejmé, jak se mohl soud ztotožnit se závěry žalovaného v situaci, kdy neměl k dispozici celý spis správních orgánů a byl na toto stěžovatelem písemně upozorněn. Stěžovatel má tedy za to, že napadený rozsudek je nezákonný, protože nemá oporu ve spise, když soud z velké části pouze přejímá tvrzení žalovaného, aniž by je prověřil. Stěžovatel namítá, že poskytl detailní analýzu vzájemné provázanosti důkazů a údajů v nich obsažených a má za to, že všechny důkazy, byť možná ne vždy přímo, potvrzují jeho tvrzení. Stěžovatel se ohrazuje proti argumentaci soudu ohledně principu *in dubio mitius*. Dále uvádí, že soud vůbec nesdělil, jakým způsobem vyhodnotil důkazy, které stěžovatel předložil z daňového spisu vyloučených dodavatelů; soud ignoroval skutečnost, že správce daně nepořídil důkazy, které osvědčují tvrzení stěžovatele minimálně ve vztahu k některým daňovým obdobím, ač to bylo bezesporu v jeho možnostech. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že převzetí stěžovatelem nebylo prokázáno; dále poukazuje na rozpornost některých pasáží v bodech [122] až [124] rozsudku.

[7] Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž se závěry zde uvedenými se plně ztotožňuje, a současně odkazuje i na odůvodnění rozhodnutí o a na vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek považuje za správný, přezkoumatelný a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[8] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, posoudil kasační stížnost v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[10] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu.

[11] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů městský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny pro věc základní námitky stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel se závěry městského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost.

[12] Předmětem podnikání stěžovatele je projektová činnost ve výstavbě, provádění staveb, realitní činnost, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců, činnost technických poradců v oblasti stavebnictví a architektury. Stěžovatel v kontrolovaných obdobích 2009 až 2011 dokončoval výstavbu 3 bytových domů v Nových Jirnech a zahájil výstavbu 6 řadových rodinných domů a 3 samostatných rodinných domů v Břežanech II. V době kontroly byly některé byty a rodinné domy prodány, některé byly před dokončením.

[13] Stěžovateli nebyly uznány náklady za stavební práce a služby, které zahrnul do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011 deklarované na plnění od dodavatelů: Gabriela Urbanová jakožto podnikající fyzická osoba, společnost GU.Urbanová Beton s.r.o. s jednatelkou Gabrielou Urbanovou a společnost JU.Urban s.r.o. s jednatelem Jiřím Urbanem. Celkově došlo k vyloučení daňově účinných nákladů za období roku 2009 ve výši 10 399 232 Kč (dodavatel Gabriela Urbanová), za období roku 2010 ve výši 8 987 526 Kč (dodavatel Gabriela Urbanová, GU.Urbanová Beton s.r.o.) a za období roku 2011 ve výši 9 375 147 Kč (dodavatel Gabriela Urbanová, JU.Urban s.r.o.).

[14] Daňovými doklady prokazoval stěžovatel dodání stavebních prací a služeb od uvedených dodavatelů. Dle vyjádření stěžovatele při kontrole probíhaly práce na základě ústních dohod. Správce daně shledal předložené daňové doklady a evidence nedostatečné pro jejich obecnost, neboť z nich nebylo možné zjistit, jaké jednotlivé práce měl který z uvedených tří dodavatelů provádět, současně pojal pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti stěžovatelova účetnictví. Proto požádal příslušného správce daně dodavatelů stěžovatele o prověření uskutečnění deklarovaných plnění těmito subjekty ve prospěch stěžovatele. Na základě odpovědi příslušného správce daně bylo doloženo u všech tří dodavatelů odcizení veškerých originálů účetních dokladů, účetnictví, notebooku a CD se zálohami účetnictví (byla např. rovněž tvrzena ztráta části dokladů v důsledku jejich zničení požárem; ten však nebyl hasičským sborem daného dne evidován); dohledány byly pouze evidence pro daňové účely dodavatele JU. Urban s.r.o. za zdaňovací období červenec 2011 až listopad 2011, avšak bez prvotních dokladů, a u dodavatele GU.Urbanová Beton s.r.o. pouze za zdaňovací období říjen

2009, prosinec 2009, březen 2010, duben 2010, srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010 a prosinec 2010 rovněž bez prvotních dokladů. Žalovaný za těchto okolností nepovažoval tvrzený skutkový stav za prokázaný, proto vyzval stěžovatele k prokázání oprávněnosti uplatnění daňových výdajů na základě plnění od uvedených dodavatelů jakýmkoli jiným způsobem. Po následném rozsáhlém dokazování dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel pochybnosti ohledně deklarovaných výdajů nevyvrátil, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně rozsahu a předmětu plnění, dat uskutečnění plnění a přijetí prací od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatel dle žalovaného sice doložil, že za všechny deklarované dodavatele vystupoval na stavbě Jirí Urban, avšak z žádných provedených důkazních prostředků nevyplývalo, jaké práce měl který jednotlivý dodavatel fakturovat. Správce daně rovněž věrohodně prokázal, že deklarované práce nemohly být provedeny zaměstnanci uvedených dodavatelů, což vyplývalo z jednoduchého výpočtu na základě údajů poskytnutých ČSSZ za období 2009 – 2011. V rozsahu neprokázaných výdajů proto stěžovateli byla doměřena daň.

[15] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné rekapitulovat opětovně celý průběh daňového řízení, který je zdokumentován v obsáhlém spisovém materiálu, neboť to je dostatečně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného, tak bylo rovněž rekapitulováno podrobně v rozsudku městského soudu; rozhodné skutkové okolnosti jsou přitom oběma stranám dostatečně známy; sporné je pouze právní hodnocení skutkových zjištění a závěry, které z nich žalovaný, potažmo městský soud učinil. Kromě řady stížností, jakož i procesních námitek, které stěžovatel v průběhu daňového a poté i soudního řízení uplatnil stran podjatosti úředních osob, jakož i ohledně nedostatků v projednání zprávy o kontrole, stěžovatel v kasační stížnosti zejména nesouhlasí se způsobem stanovení daně. Argumentuje především tím, že správce daně nezpochybnil fakt, že stavby stojí, resp. domy již byly prodány, tudíž výdaje na jejich porizení musely být vynaloženy.

[16] V řízení není sporu o tom, že stavební práce a služby byly provedeny, nebyl zpochybněn ani následný prodej některých dokončených nemovitostí nebo hrubých staveb nemovitostí odběratelům prostřednictvím společnosti ATTIC reality s.r.o. Logická se proto jeví i úvaha stěžovatele, že musel vynaložit určité výdaje. Nebylo ale již prokázáno, kým a v jakém rozsahu byly konkrétní stavební práce na nich provedeny, resp. že byly provedeny výše deklarovanými dodavateli, či jinými dodavateli či subdodavateli a v uváděném rozsahu. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly prováděl rozsáhlé dokazování, vyslechl řadu svědků, přičemž svědecké výpovědi neprokázaly tvrzení stěžovatele, že práce byly provedeny deklarovanými dodavateli v rozhodném termínu a v uváděném rozsahu. Podrobné hodnocení veškerých svědeckých výpovědí je uvedeno ve zprávě o kontrole, žalovaný je pak podrobně popsal rovněž v rozhodnutí o odvolání. Obdobně žalovaný vyhodnotil skutečnosti, které vyplynuly z předložených stavebních deníků, z nichž sice vyplývá přítomnost p. Urbana, nicméně z označení „f. Urban“, není možno prokázat, jaké „firmy“ se na nich podílely a v jakém rozsahu. V provedeném dokazování, resp. ve způsobu hodnocení důkazů neshledal Nejvyšší správní soud žádné excesy, nesrovnalosti či pochybení. Správní orgány nijak nevybočily z rámce § 8, § 92 a § 93 daňového řádu. Námítka, že důkazy byly hodnoceny pouze v neprospěch stěžovatele, či že se jednalo o cíleně vedené dokazování tak, aby byla stěžovateli daň doměřena, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[17] Námítky stěžovatele směřují zejména proti stanovení daně dokazováním. K této námitce lze odkázat na bod [148] rozsudku, v němž městský soud vyložil, proč v daném případě podmínky přechodu na daňové pomůcky splněny nejsou. Není totiž možné ani určit, zda jednotlivé prodeje bytových jednotek, respektive nemovitostí, navíc v době prodeje koncovým zákazníkům ve fázi rozestavěnosti, zahrnovaly v ceně i hodnoty z přijatých plnění poskytnutých výše uvedenými dodavateli, neboť stěžovatel nepředložil doklady o stavu rozestavěnosti staveb k datům jejich prodeje. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne

pokračování

26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116 konstatoval: „*Neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv.*“ K související námitce, dle níž měl žalovaný při stanovení daně postupovat tak, že měl ocenit hotové domy a výrobní cenu snížit o žalovaným uznané prokazatelné výdaje na práce provedené společnostmi, jejichž plnění nebylo zpochybněno, či že měl určit cenu nákladů v obvyklé výši, městský soud zcela správně uvedl, že takový postup, který zákon o dani z příjmů obecně umožňuje v § 23 odst. 7 žalovaný v posuzovaném případě nebyl povinen ani oprávněn činit, neboť jej nelze fakticky realizovat, když nemovitosti byly prodávány v nedokončeném stavu, a stádium rozpracovanosti a tedy výše vynaložených nákladů ke dni prodeje nebyly stěžovatelem prokázány. Nejvyšší správní soud dodává, pokud stěžovatel tvrdí, že mělo být použito znaleckého posudku, že neznámý druh prací žádným způsobem ocenit nelze.

[18] Pokud stěžovatel namítá, že při vyloučení podstatné části výdajů měla být daň stanovena pomocí pomůcek, odkazuje Nejvyšší správní soud na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, v němž mimo jiné NSS uvedl, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není tudíž vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. V daném případě však, jak vyplynulo z podrobného a řádně vedeného dokazování, stěžovatel daňovou uznatelnost uplatněných výdajů neprokázal, resp. ani jeho tvrzení nebyla svědeckými výpověďmi, ale ani jiným způsobem doložena. Obdobně v rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Ze samotné skutečnosti neprokázání toho, že uskutečněné práce byly zhotoveny tvrzenými dodavateli, nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68).*“ Nelze tedy konstatovat, že by měl správce daně povinnost stanovit daň podle pomůcek vždy, když bude zpochybněna nějaká (byť co do částky podstatná) část předložených dokladů.

[19] Jak vyplývá z četné judikatury Nejvyššího správního soudu, k uplatnění daňově uznatelných výdajů, je třeba rovněž prokázat, že k uskutečnění plnění fakticky a v daném rozsahu došlo. Nepostačí tedy bez dalšího, že výdaje přinesly stěžovateli příjmy (v daném případě z prodeje zbudovaných nemovitostí). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, konstatoval: „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. Za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt*

v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226)“; obdobně viz např. rozsudek ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40: „V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné vydaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je tedy povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 či ze dne 6. prosince 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).“

[20] Stěžovatel se mylí, pokud dovozuje, že je to výlučně správce daně, kdo je odpovědný za zjištěný skutkový stav. Dle § 92 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Je pravdou, že „správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (§ 92 odst. 2). Uvedené však nelze vykládat tak, že je povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt všechny možné prostředky, jimiž by prokazoval tvrzení daňového subjektu. Prvotní břemeno tvrzení, jakož i břemeno důkazní leží vždy na daňovém subjektu, tedy stěžovateli (§ 92 odst. 3). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37 uvedl: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ (viz § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; srov. nyní § 92 zákona č. 280/2009Sb., daňového řádu). Pokud se stěžovatel svým jednáním sám uvedl do důkazní nouze, neznamená to, že tvrzené skutečnosti je povinen místo stěžovatele vyšetřovací metodou zjistit správce daně. Důkazní břemeno a následky jeho neunesení zůstávají na stěžovateli jakožto daňovém subjektu, jak byl ostatně stěžovatel v průběhu daňového řízení opakovaně poučován. K uvedenému lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, ze dne 20. 9. 2017, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „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. (...) 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 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.“

[21] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jednoznačně z ní vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu

pokračování

zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49). V intencích výše uvedeného správce daně, resp. žalovaný v řízení postupovali. Pochybnosti, které správce daně pojal, řádně odůvodnil a popsal rovněž ve zprávě o kontrole; tyto mají oporu ve zjištěních, která správce daně ohledně dotčených dodavatelů učinil a mají oporu i ve spise.

[22] Správce daně v rámci dokazování, které vedl v souladu s § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu, dle názoru Nejvyššího správního soudu nikoli vágně, ale zcela důvodně, zpochybnil zcela konkrétně skutečnost, zda deklarování dodavatelé plnění poskytli, či poskytnout mohli. V uvedený okamžik tak tížilo důkazní břemeno stěžovatele, aby svá tvrzení o dodání prací a služeb deklarovaných předloženými doklady prokázal jiným způsobem. Znalecký posudek, případná fotodokumentace či doložení smluv o prodeji nemovitostí, či uhrazení daně z převodu nemovitostí, stejně jako výpovědi svědků ohledně vydání stavebních povolení, či kolaudačních rozhodnutí nepochybně prokazují, že stěžovatel nemovitosti postavil a prodal, nicméně však tyto důkazní prostředky nejsou sto prokázat, že právě (deklarovaní) dodavatelé plnění na stavbách poskytli, resp. že právě v jejich prospěch stěžovatel vydaje skutečně vynaložil. Jak již bylo uvedeno, jelikož nebyl prokázán rozsah provedených prací jednotlivými dodavateli JU.Urban s.r.o., GU.Urbanová Beton s.r.o. a Gabriela Urbanová, nelze postupovat ani dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 23 odst. 10 a uznat ve prospěch stěžovatele jako daňově účinnou částku nákladu cenu obvyklou.

[23] Je primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši daňově uznatelných výdajů prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat; tomu však mimo jiné zcela neodpovídá pouhé ústní uzavírání smluv s deklarovanými dodavateli (např. svědkyně Urbanová uvedla, že nemůže předložit žádné objednávky nebo smlouvy k fakturovaným stavebním pracím, úhrady těchto prací, nemá ceníky, ceny byly stanoveny dohodou, nezná dodavatele stavebního materiálu, který byl stěžovateli odprodán). Jak správně poukázal městský soud, pro prokázání existence daňově uznatelných výdajů nepostačí tvrdit a prokázat existenci staveb jako celku a blíže nezjištěnou účast jednatele jednoho z dodavatelů na stavbách, neboť je nezbytné prokázat existenci jednotlivých plnění (v tomto případě dodávek stavebních prací a stavebního materiálu) od toho kterého konkrétního dodavatele, jakož i úhradu ceny tomuto dodavateli za konkrétní plnění. Tyto skutečnosti z předložených dokladů nebylo možné zjistit, a úsudek o nich si nebylo možné učinit ani z účetnictví dodavatelů (které mělo být u všech tří dodavatelů zcizeno, či zničeno). Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelem citovaná judikatura, z níž stěžovatel dovozuje, že daň měla být stanovena dle pomůcek, není zcela přílehlavá již jen z toho důvodu, že skutkový stav v posuzovaných věcech byl zcela odlišný, citované části jednotlivých rozsudků, které stěžovatel hojně v kasační stížnosti uvádí, proto nelze bez dalšího přenášet na skutkový stav zcela odlišný. Nicméně, zásadní východiska, k nimž dospěla judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje, byla respektována i v nyní projednávané věci.

[24] K námitce stěžovatele, že poskytl detailní analýzu vzájemné provázanosti důkazů a údajů v nich obsažených a má za to, že všechny důkazy, byť možná ne vždy přímo, potvrzují jeho tvrzení, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 – 73 že se jedná 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. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“ Jelikož to byl právě stěžovatel, který neunesl svoje prvotní důkazní břemeno, bylo na něm, aby veškeré vynaložené výdaje prokázal jednoznačným a transparentním způsobem. Těmto požadavkům však důkazní prostředky navržené stěžovatelem nedostály.

[25] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v námitce ohledně porušení zásady legitimního očekávání a rovnosti. Městský soud zcela případně zdůvodnil, proč tato námitka nemůže obstát, neboť v daňovém řízení, které je předmětem soudního přezkumu v projednávané věci, se zkoumalo uskutečnění konkrétního plnění pro stěžovatele od konkrétních tří dodavatelů v konkrétním zdanitelném období. Postup daňových orgánů či jiných správních orgánů či orgánů činných v trestním řízení ohledně jiných daňových subjektů není relevantní. Předmětem řízení je pouze a toliko konkrétní daňová povinnost stěžovatele a skutečnosti a postupy z jiných řízení nelze zohlednit. Každé řízení je nutné posuzovat individuálně s ohledem na jeho specifika. Zároveň jsou to právě daňové subjekty a jejich aktivita, které mají zásadní vliv na výsledek řízení. Pokud tedy jeden daňový subjekt svoje důkazní břemeno unese a tvrzené skutečnosti prokáže, nemůže se stejného výsledku dovolávat jiný daňový subjekt i přes svoji důkazní nouzi. Žalovaný posuzoval konkrétní plnění v rámci konkrétních zdaňovacích období, vůči nimž stěžovatel neunesl důkazní břemeno. K uvedenému lze odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 22/2018 – 56, ze dne 12. 11. 2019, v němž krajský soud uvedl: „*K tvrzení žalobce, že „žalovaný pochybil, když nezohlednil, že daňová řízení ohledně odběratelů žalobce skončila bez problémů, tedy že výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů byly žalobcovým odběratelům uznány v souladu s § 24 odst. 1 ZDP“, je nezbytné uvést, že předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí týkající se konkrétních zdaňovacích období, konkrétního daňového subjektu za konkrétní skutkové a právní situace, tudíž soud nemůže přiblížit k jiným (hypotetickým) řízením.*“ Obdobný závěr učinil rovněž Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 6 Afs 248/2019 – 34, ze dne 27. 2. 2020.

[26] K námitce stěžovatele, že napadený rozsudek je nezákonný, resp. nepřezkoumatelný protože nemá oporu ve spise, přičemž soud z velké části pouze přejímá tvrzení žalovaného, aniž by je prověřil, lze odkázat na podrobné odůvodnění napadeného rozsudku a na předložený obsáhlý spisový materiál, který podrobně dokumentuje průběh daňového řízení. Nejvyšší správní soud má za to, že odůvodnění rozsudku samo o sobě svědčí o nedůvodnosti této námitky, jelikož městský soud podrobně zdůvodnil, proč nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné a z jakých důvodů se přiklonil k závěru správních orgánů.

pokračování

[27] K námitce stěžovatele stran principu *in dubio mitius* se městský soud vyjádřil dostatečně v bodě [152] napadeného rozsudku, v němž uvedl, že tato zásada přikazuje orgánům veřejné moci v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy. Uplatní se tedy, stojí-li proti sobě dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy právního předpisu. V posuzovaném případě o situaci, kdy by aplikovatelné předpisy umožňovaly víceznačnost výkladu, zcela zjevně nejde (srov. též rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44).

[28] Pokud stěžovatel poukazuje na nesrozumitelnost a rozpornost tvrzení uvedených v bodech [122] až [124] rozsudku, Nejvyšší správní soud podotýká, že z jejich obsahu je zřejmé, že tyto si vzájemně neodporují a pokud stěžovatel poukazuje na nějaké dílčí nepřesnosti, tyto jsou způsobeny pouze tím, že stěžovatel vytrhává uvedené pasáže z kontextu. Stěžovatel měl jednoznačně prokázat, jakým způsobem byly deklarované výdaje vynaloženy; skutečnost, že není sporné, že stavby byly realizovány a že stavební práce byly prováděny však tuto skutečnost, jak bylo vyloženo již výše, nedokazují.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, kterému by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 18. června 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu