



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mráky a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **2M-AS, s.r.o.**, se sídlem Březová nad Svitavou, Moravské náměstí 72, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Mělník, Ve Vinicích 553/17, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 29/2011 - 31,

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 :

I. Průběh dosavadního řízení

[1] Žalovaný (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) rozhodnutím ze dne 23. 12. 2010, č. j. 8822/10-1200-602006, změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 4. 2010, č. j. 43585/10/273910606429, kterým byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) za zdaňovací období roku 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 539 760 Kč, tak, že daňová povinnost stěžovatele byla snížena o 140 400 Kč na 399 360 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 29/2011 - 31, zamítl.

[3] Krajský soud v posuzované věci potvrdil závěry finančních orgánů, podle nichž stěžovatel vedl své účetnictví v rozporu s účetními a daňovými předpisy, čímž vykazoval nesprávný hospodářský výsledek a základ daně. Krajský soud uvedl, že nesprávný hospodářský výsledek stěžovatel neupravil o částky neoprávněně zkracující příjmy tak, jak mu ukládá ust. § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel přitom sám v žalobě připustil, že mezi fakturací dodavatele a fakturací odběrateli vznikaly jisté disproporce. Povinností stěžovatele proto bylo v situaci, kdy zakázku ještě nevyfakturoval, účtovat zvýšení nedokončené výroby do výnosů. Následně v období, kdy zakázka již byla vyfakturována a byly účtovány související příjmy (výnosy), měl účtovat snížení nedokončené výroby jako protipoložku příslušných výnosů. Jedině tímto způsobem účtování by byla zajištěna věcná a časová souvislost nákladů a výnosů podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů a vykázán správný hospodářský výsledek jako základ daně z příjmů. Jestliže stěžovatel takto nepostupoval bezprostředně v návaznosti na jednotlivé obchodní kroky, měl tento nesprávný postup zjistit nejpozději při inventarizaci, kterou byl povinen jako každá účetní jednotka provést ke dni účetní závěrky, a případné rozdíly pak měl zaúčtovat do daného účetního období v souladu s ust. §§ 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Vzhledem k tomu, že tímto způsobem stěžovatel nepostupoval, jednal v rozporu s ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů a správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud základ daně zvýšil jen o náklady neoprávněně snižující příjmy, neuplatnil mzdové náklady na inženýrskou činnost týkající se příslušné zakázky ani další související náklady, které by také bylo možné promítnout do základu daně. K žalobní námitce stěžovatele, který zpochybnil konkrétní výpočet daně s tím, že tato měla činit jen 186 600 Kč, krajský soud odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, z něž plyne, že správce daně vyčíslil výši nedokončené výroby v částce 920 529,28 Kč v souladu se zákonem o účetnictví i se zákonem o daních z příjmů, když stěžovatel nevyúčtoval částky předmětných nákladů na objekty SO-01, SO-02 a SO-09 za konkrétní stavební práce a materiál společnosti IMOS Brno a.s., jakožto odběrateli, ponechal je v nákladech a ovlivnil tím základ daně. S těmito závěry se krajský soud ztotožnil a na rozhodnutí žalovaného odkázal s tím, že ze správného spisu vyplynulo, že stěžovatel vyúčtoval společnosti IMOS Brno a.s. dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně, než v jakých je podle předložených dokladů od společnosti SIPS s.r.o. nakoupil.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[5] Stěžovatel namítl, že ve zdaňovacím období roku 2006 správně uplatnil plnění přijatá od svého dodavatele společnosti SIPS s.r.o. jako daňově uznatelná ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že předmětem jeho činnosti je také provádění staveb, jejich změn a odstraňování, což zajišťuje investorskou činností a pro vlastní realizaci uzavírá smlouvy s jinými stavebními firmami. V daném případě byla jeho odběratelem společnost IMOS Brno a.s. a jeho jediným dodavatelem byla společnost SIPS s.r.o., zakázka však probíhala nestandardně, protože dodavatel mu fakturoval dle svého rozpočtu, odběratel oproti tomu po něm vyžadoval fakturaci podle svého rozpočtu, který byl v průběhu stavby upravován. Navíc dodavatel fakturoval všechny jím provedené práce, kdežto odběratel vyžadoval fakturaci jen na práce, které

pokračování

převzal. V důsledku uvedeného mezi fakturací dodavatele stěžovateli a fakturací stěžovatele odběrateli vznikly určité disproporce. Několikrát se rovněž stalo, že nepozorností dodavatele došlo k mylnému označení objektů, na nichž dodavatel pracoval. Všechny tyto rozpory odstranil stěžovatel tím, že dodatečně po dodavateli požadoval přepracování podkladů pro fakturaci (zjišťovacích protokolů) tak, aby celkový objem dodavatelem provedených prací souhlasil s celkovým objemem prací odsouhlasených s odběratelem, a tyto opravené podklady předal v odvolacím řízení správci daně. Stěžovatel zdůraznil, že nešlo o účelově upravené položky, jak nesprávně dovozuje žalovaný, ale pouze o napravení některých pochybení při vypracování podkladů pro fakturaci dodavatele.

[6] S odkazem na ust. § 23 odst. 1, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dále stěžovatel uvedl, že jeho jediným dodavatelem byla společnost SIPS s.r.o. a jediným odběratelem společnost IMOS Brno a.s., proto se veškeré práce provedené a vyfakturované dodavatelem a navýšené o přírážku stěžovatele nutně musely projevit ve fakturaci stěžovatele odběrateli. Dodavatel fakturoval stěžovateli za provedené práce za dva roky celkem 16 155 391,90 Kč, stěžovatel fakturoval odběrateli celkem 17 181 313 Kč. Rozdíl mezi oběma fakturacemi činí 1 025 921 Kč, což představuje stěžovatelovu cca 6,35% přírážku za investiční činnost, což je výše ve stavebnictví obvyklá. Pokud jde o zdaňovací období roku 2006, stěžovatel na nákladový účet zaúčtoval a do daňových nákladů uplatnil 10 409 786,39 Kč za provedení stavebních prací a dodávky materiálu fakturovaných dodavatelem, společností SIPS s.r.o., a zaúčtoval na účet výnosů těmto nákladům odpovídající částku 11 200 128,70 Kč. Rozdíl mezi náklady a výnosy tak činil 790 342 Kč, což by představovalo marži 7,59%. Je tedy zřejmé, že stěžovatel postupoval v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu se zákonem, když skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, naopak je s nimi v rozporu.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti.

[7] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti s tím, že neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí a odkázal na zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a své vyjádření k žalobě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel podal dne 2. 4. 2007 řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, ve kterém vykázal výsledek hospodaření (rozdíl mezi příjmy a výdaji) částkou 86 849 Kč. Výdaje (náklady)

neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů vyčíslil částkou 1724 Kč, jako základ daně před úpravou (daňová ztráta před úpravou) uvedl částku 88 573 Kč a jako základ daně po úpravě uvedl částku 61 501 Kč (odečtena ztráta ve výši 27 072 Kč) a jako základ daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů uvedl částku 61 000 Kč. Celkovou daňovou povinnost stěžovatel stanovil částkou 14 640 Kč.

[12] Správce daně dne 4. 3. 2008 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu mimo jiné v rozsahu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, v jejímž průběhu zjistil, že stěžovatel v letech 2006 a 2007 realizoval zakázku týkající se provedení stavebních úprav ve Věznici Mírov podle smlouvy o dílo ze dne 29. 5. 2006 č. 516 601/0488/06/PS uzavřené se společností IMOS Brno a.s. jako odběratelem. Provedení sjednaných prací pak stěžovatel zadal společnosti SIPS s.r.o. na základě smlouvy o dílo ze dne 20. 3. 2006 č. 1/2006.

[13] Správce daně zjistil, že náklady vztahující se k objektům SO-01, SO-02 a SO-101 byly zahrnuty mezi náklady vynaložené ve zdaňovacím období roku 2006 na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale nebyly v kontrolovaném období ani v období následujícím vyúčtovány odběrateli IMOS Brno a.s. Konkrétně se jednalo u objektu SO-01 o náklady na stavební práce ve výši 245 271,22 Kč, které byly na základě daňových dokladů zaúčtovány v účetnictví stěžovatele a zahrnuty mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2006; u objektu SO-02 o náklady na stavební práce ve výši 621 535,84 Kč, které byly na základě daňových dokladů zaúčtovány v účetnictví stěžovatele a zahrnuty mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2006; u objektu SO-101 byly na vrub daňově účinných nákladů v roce 2006 proučtované náklady na stavební práce a materiál ve výši 2 041 478,31 Kč, a to fakturami č. PF20060011, PF20060010, PF20060012, které byly přijaty od dodavatele SIPS s.r.o. V roce 2006 však stěžovatel odběrateli IMOS Brno a.s. fakturami č. 2006002, 2006005, 2006008 a 2006022 vyúčtoval jen částku 1 538 526,98 Kč.

[14] Stěžovatel uvedl, že dané stavební práce a náklady za materiál, které nebyly stěžovatelem vyúčtovány IMOS Brno a.s., představují vícepráce (vícenáklady), které SIPS s.r.o. vyúčtoval stěžovateli a o které stěžovatel zkrátil kalkulovaný zisk, neboť jej nedokázal na výnosové straně uplatnit vůči IMOS Brno a.s. Dále podrobně popsal způsob provádění stavby a uvedl, že společnost SIPS s.r.o. mu účtovala skutečně provedené práce, potíže nastávaly při fakturaci odběrateli IMOS Brno a.s., neboť pracím vyúčtovaným SIPS s.r.o. neodpovídaly vždy adekvátní položky v rozpočtu IMOS Brno a.s. K tomu stěžovatel uvedl, že skutečně provedená práce dodavatelem SIPS s.r.o. nebyla uvedena v rozpočtu odběratele IMOS Brno a.s., popř. nebyla uvedena v dostatečném množství (rozsahu), „musela se tedy použít nějaká jiná platná položka z odsouhlaseného rozpočtu, aby objemem bylo dosaženo požadované fakturace.“ SIPS s.r.o. fakturoval práce dle skutečných objemů a stěžovatel jen trvale sledoval svůj původní záměr dosáhnout dopředu určeného podílu na zisku a dle toho přefakturoval pouze v různě nazvaných položkách všechny realizované práce. Při provádění díla vznikaly SIPS s.r.o. značné vícenáklady, které IMOS Brno a.s. odmítal akceptovat s tím, že až bude vyčerpán celkový objem, dojde ke zpřesnění dodatkem smlouvy, avšak stěžovateli se nepodařilo přesvědčit IMOS Brno a.s. o akceptaci cca 750 000 Kč za vícepráce. Stěžovatel také uvedl, že „nikdo není schopen z předložené dokumentace posoudit, co je oprávněné v daném čase fakturovat a co nikoli, nikdo z ní ani nedokáže určit, co jsou či nejsou vícepráce.“ Stěžovatel pak nemá v účetnictví žádnou položku, kterou by v objemu nepřeučtoval do výnosů.

[15] K tomu stěžovatel předložil zjišťovací protokoly k fakturám přijatým od SIPS s.r.o., odbytové a zbytkové rozpočty a další podklady (stavební deníky, projektovou dokumentaci a další písemnosti), které dle správce daně neprokazují skutečné provedení deklarovaných prací.

pokračování

Dle správce daně ho neprokazují ani podklady předložené SIPS s.r.o. a IMOS Brno a.s. ani výslech svědka B.

[16] Ve zprávě o kontrole správce daně ve vztahu k objektům SO-01, SO-02 a SO-09 vyčíslil výši nedokončené výroby na částku 920 529,28 Kč, neboť stěžovatel v roce 2006 nevyúčtoval částky předmětných nákladů, které mu byly fakturovány dodavatelem SIPS s.r.o. za konkrétní stavební práce a materiál, svému odběrateli IMOS Brno a.s. a ponechal je v nákladech. Tím ovlivnil v kontrolovaném zdaňovacím období základ daně. Správce daně proto neuznal předmětnou částkou v daňových nákladech s odkazem na časovou a věcnou souvislost podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto směru stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného žádnou konkrétní stížní námitku neuplatnil.

[17] Zároveň správce daně zjistil, že v kontrolovaném roce 2006 (úpravy objektu i fakturace probíhaly i v následujících letech) stěžovatel IMOS Brno a.s. vyfakturoval dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně, než jak je získal podle předložených dokladů od SIPS s.r.o. Konkrétně stěžovatel v roce 2006 pořídil stavební práce a materiál v celkové výši 2 041 478,40 Kč za dodávky prací a materiálu rozepsaného v položkách na zjišťovacích protokolech k fakturám přijatým od SIPS s.r.o. (konkr. faktury č. PF20060010 ze dne 31. 5. 2006, PF20060011 ze dne 30. 4. 2006 a PF20060012 ze dne 30. 6. 2006) a z těchto dodávek stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 387 881 Kč. Společnosti IMOS Brno a.s. však v roce 2006 stěžovatel vyúčtoval fakturami č. 2006002 ze dne 30. 4. 2006, č. 2006005 ze dne 31. 5. 2006, č. 2006008 ze dne 30. 6. 2006 a č. 20060022 ze dne 31. 12. 2006, jen celkovou částku 1 548 464 Kč, a to za položky, kterým údaje (názvy a kódy položek, jejich rozsah ani cena) uvedené na zjišťovacích protokolech k fakturám přijatým od SIPS s.r.o. neodpovídaly. Ze všech položek fakturovaných stěžovatelem SIPS s.r.o. byly podle dokladů vystavených IMOS Brno a.s. na *objekt SO-101* přeúčtovány položky jen ve výši celkem 694 334,01 Kč, což představuje jen cca 34% z celkové sumy fakturované stěžovateli společností SIPS s.r.o.

[18] Správce daně tedy podle fakturace stěžovatele společnosti IMOS Brno a.s. uznal položky stavebních prací a materiálu prokazatelně vynaložených v souvislosti s *objektem SO – 101* jen v celkové výši 712 606,16 Kč, kterou podle původních dokladů předložených při kontrole tvoří součet vynaložené částky 694 334,01 Kč a částky 18 272,15 Kč, která byla zjištěna jako množství prokazatelně dodaných položek vynásobené cenou za měrnou jednotku. Správce daně tak z celkové částky fakturované SIPS s.r.o. ve výši celkem 2 041 478,31 Kč neuznal u objektu SO-101 částku nákladů dle dokladů vystavených touto společností v celkové výši 1 328 872,15 Kč a podle tohoto závěru rozhodnutím o odvolání ze dne 8. 4. 2010, č. j. 43585/10/273910606429, změnil výši dodatečně vyměřené daně na vstupu tak, že oproti původnímu rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 23. 7. 2009, č. j. 69114/09/273910606429, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 339 360 Kč, zvýšil tento doměrek o částku 381 055 Kč, tj. na částku 539 760 Kč.

[19] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

[20] Jádrem stížních námitek je otázka uplatnění daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů týkajících se plnění přijatých stěžovatelem od společnosti SIPS s.r.o. a rozložení důkazního břemene mezi správce daně a stěžovatele.

[21] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím

období. Podle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (v tomto případě zákona o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2006), pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

[22] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

[23] Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 67/2000, nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; přístupné na <http://nalus.usoud.cz>).

[24] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003 - 73 „Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování "věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“

[25] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 „i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy). Z ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a obhlédání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.“

[26] Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[27] Má-li tedy správce daně za této situace pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností

pokračování

dle § 31 odst. zákona o správě daní a poplatků je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111).

[28] Při použití uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud ve shodě se žalovaným a krajským soudem dospěl k následujícím závěrům.

[29] V dané věci stěžovatel uplatnil náklady u plnění, jež spočívalo ve stavebních pracích na objektu SO-101 (stavební práce a materiál v celkové hodnotě 2 041 478,40 Kč), přičemž tvrdil, že zdanitelné plnění přijal od dodavatele SIPS s.r.o. Důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení stěžovatel předběžně unesl, neboť předložil formální doklady, především faktury č. PF 20060010, č. PF20060011 a č. PF20060012 vystavené dodavatelem SIPS s.r.o.

[30] Odběrateli IMOS Brno a.s. pak stěžovatel vyfaktoval v roce 2006 fakturami č. 2006002 ze dne 30. 4. 2006, č. 2006005 ze dne 31. 5. 2006, č. 2006008 ze dne 30. 6. 2006 a č. 2006022 ze dne 31. 12. 2006 za provedení stavebních prací a dodávky materiálu u tohoto objektu celkovou částku 1 548 464 Kč (základ daně) + 19% daň z přidané hodnoty ve výši 294 208 Kč.

[31] Stěžovatel však svému odběrateli IMOS Brno a.s. nevyúčtoval částky nákladů, které stěžovateli vyúčtoval dodavatel SIPS s.r.o., neboť uvedenými fakturami č. 2006002, č. 2006005, č. 2006008 a č. 20060022 stěžovatel v roce 2006 odběrateli IMOS Brno a.s. vyfaktoval dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně. Konkrétně odběrateli vyúčtovaná celková cena činila 1 548 464 Kč, a to za položky, kterým údaje (názvy a kódy položek, jejich rozsah ani cena) uvedené ve zjišťovacích protokolech k fakturám přijatých stěžovatelem od dodavatele SIPS s.r.o. neodpovídaly, a ze všech položek fakturovaných stěžovateli dodavatelem SIPS s.r.o. byly podle dokladů vystavených stěžovatelem odběrateli IMOS Brno a.s. k objektu SO – 101 přeúčtovány pouze položky v celkové výši 694 334,01 Kč.

[32] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se nezprostil své důkazní povinnosti bez dalšího pouze tím, že předložil formálně bezvadné daňové doklady o přijetí zdanitelného plnění (stavebních prací), neboť z již z uvedených rozdílů ve fakturacích plynou natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatele nevěrohodným, neúplným, neprůkazným a nesprávným. V tomto směru tedy správce daně své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků unesl (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[33] Nejvyšší soud souhlasí se závěry finančních orgánů, na které krajský soud odkazuje, že ze stěžovatelem předložených dokladů (zejména faktur a zjišťovacích protokolů k nim příslušejících od dodavatele SIPS s.r.o.), podaných vysvětlení, sdělení odběratele IMOS Brno a.s., výpovědi svědka B., nelze zjistit, zda vůbec a kdy byly prováděny jakékoliv další vícepráce. Rovněž z nich nelze ani dovodit, že se v případě jakékoliv položky fakturované dodavatelem SIPS s.r.o. na jednotlivé objekty jednalo o opravné či opakované dodávky stavebních prací nebo materiálu z jakéhokoli důvodu, včetně odvedení nekvalitní práce. Finanční orgány (i krajský soud, který se s jejich závěry ztotožnil) proto správně dovodily, že uvedené doklady neprokazují, že dodavatelem SIPS s.r.o. byly realizovány navíc dodávky stavebních prací a materiálu k položkám fakturovaným na konkrétní objekty odběratele IMOS Brno a.s. nebo místo konkrétních položek fakturovaných stěžovatelem tomuto odběrateli, ať by šlo o dodávky do jiného objektu nebo o tzv. méněpráce včetně těch, které byly ve výše uvedeném soupisu vad a nedodělků označeny položkami „skutečně neprováděné“.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že ke zjištění skutečného stavu stačilo porovnat nové upravené zjišťovací protokoly s fakturací stěžovatele odběrateli IMOS Brno a.s., popř. předložit tyto zjišťovací protokoly tomuto odběrateli k porovnání, zda jsou v nich práce, které provedeny nebyly.

[35] Finanční orgány v tomto směru umožnily stěžovateli, aby v rámci dokazování jinými prostředky (upravenými zjišťovacími protokoly) odstranil vzniklé pochyby a prokázal správnost uplatněných nákladů (výdajů).

[36] Z napadeného rozhodnutí žalovaného plyne, že žalovaný porovnání nových zjišťovacích protokolů s fakturací stěžovatele odběrateli IMOS Brno a.s. provedl a dovodil, že z upravených zjišťovacích protokolů k fakturám vystaveným dodavatelem SIPS s.r.o. k *objektu SO – 101* č. PF20060010, č. PF20060011 a č. PF20060012 vyplývá, že objem dodaných stavebních úprav a materiálu až na dvě níže uvedené položky odpovídá údajům faktur vystavených stěžovatelem k tomuto objektu odběrateli IMOS Brno a.s. a současně také částkám zjištěným správcem daně při kontrole.

[37] Stěžovatel prokázal, že z nákladů (na stavební práce a materiál) fakturovaných dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060010 v celkové výši 669 644 Kč bez daně z přidané hodnoty na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů použil náklady *v celkové výši 591 087,303 Kč*. Pokud jde o rozdíl v částce 78 556,697 Kč za položku „6 PC Izolace terasy + odvod trubky v množství 88 496 m²“, žalovaný dospěl k závěru, že v tomto rozsahu stěžovatel odběrateli IMOS Brno a.s. stavební práce a materiál nedodal tak, jak deklaroval v upraveném zjišťovacím protokolu. Odběrateli IMOS Brno a.s. totiž bylo pod touto položkou dodáno dle faktury č. 2006005 pouze množství ve výši 15,42 m², aniž by bylo zřejmé, zda vůbec a jak by byla použita větší část deklarované dodávky.

[38] Dále stěžovatel prokázal, že z nákladů fakturovaných mu dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060012 k objektu SO – 101 dle údajů upravených zjišťovacích protokolů ve výši celkem 582 778,40 Kč (podle původních zjišťovacích protokolů činila fakturace k tomuto objektu celkem částku 1 160 050,40 Kč z celkové částky faktury včetně položek fakturovaných k objektu SO – 02 ve výši 1 516 014 Kč) použil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stavební materiál a práce *ve výši celkem 494 684,55 Kč*.

[39] Položka označená jako „38 Pozink. plechy a jekl kabel. kanálů“ za pořizovací cenu celkem 88 093,8515 Kč však nebyla dle stěžovatelem předložených dokladů odběrateli IMOS Brno a.s. přeúčtována, proto nelze mít za to, že uvedený doklad prokazuje nákup a prodej předmětné položky. U nákladů (na stavební práce a materiál) fakturovaných stěžovateli dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060011 ve výši 211 784 Kč pak žalovaný konstatoval, že bylo přeúčtováno odběrateli IMOS Brno v plné výši.

[40] K objektu *SO – 101* tedy žalovaný (a potažmo krajský soud) správně uzavřel, že ze stěžovatelem nově deklarovaných nákladů ve výši 1 464 206,40 Kč lze uznat náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jen ve výši celkem 1 297 555,85 Kč (tj. součet částek 591 087,303 Kč, 494 684,55 Kč a částky 211 784 Kč).

[41] Krajský soud se v napadeném rozsudku také správně vypořádal s námitkou stěžovatele týkající se konkrétního výpočtu daně (podle názoru stěžovatele výše daně měla činit jen 186 600 Kč, a nikoli 399 360 Kč) s tím, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel vyúčtoval odběrateli IMOS Brno a.s. dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně, než v jakých je od dodavatele SIPS nakoupil. Správce daně proto správně vyčíslil

pokračování

výši nedokončené výroby ve výši 920 529,28 Kč, neboť stěžovatel nevyúčtoval částky předmětných nákladů na objekty SO-01, SO-02 a SO-09 za konkrétní stavební práce a materiál odběrateli IMOS Brno a.s. a ponechal je v nákladech, čímž ovlivnil základ daně.

[42] Dále žalovaný z upravených zjišťovacích protokolů předložených stěžovatelem zjistil, že u objektu SO-02 sice zahrnují položky, které byly správcem daně zjištěny v položkách vyúčtovaných stěžovatelem společností IMOS Brno a.s., avšak v rozdílném množství a ceně, a zahrnují i položky, které nebyly nikdy společností IMOS Brno a.s. přeúčtovány (např. zjišťovací protokol k faktuře č. PF20060012). Další upravený zjišťovací protokol k objektu SO-02 k přijaté faktuře č. PF20060018 pak obsahuje položky bez kódů (tj. bez identifikace) a není z nich tedy zřejmá návaznost na vyúčtování společností IMOS Brno a.s. Z upravených zjišťovacích protokolů dále plyne, že by stěžovatelem uváděnou úpravou došlo u objektu SO-02 k navýšení o částky nově uváděných položek stavebních prací a materiálu nejen o částku 577 272 Kč, aniž by bylo možné ověřit návaznost položek na původní doklady a na další změny u objektů SO-01, SO-101 a SO-09, ale současně by došlo k navýšení přijatých plnění o dalších celkem 601 635,10 Kč za položky stavebních prací a materiálu stěžovatelem fakturované dle původních zjišťovacích protokolů společností SIPS s.r.o. duplicitně. Podle stěžovatelem předložených upravených zjišťovacích protokolů by tak přijatá plnění v celkové výši sjednané v rozpočtech původně k objektu SO-02 se společnostmi IMOS Brno a.s. a SIPS s.r.o. (se společností IMOS Brno a.s. ve výši 2 730 500 Kč a se společností SIPS s.r.o. ve výši 2 758 672,58 Kč) byla společností SIPS s.r.o. vysoce překročena, což žalovaný vyhodnotil jako nevěrohodné s tím, že to neodpovídá ani dodatku č. 3 ze dne 2. 10. 2009 ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a společností SIPS s.r.o., v němž je uvedena nově sjednaná cena k objektu SO-02 v celkové výši jen 3 276 081 Kč. V případě veškerých úprav ve zjišťovacích protokolech (včetně objektů SO-01 a SO-09) pak nelze zjistit návaznost změn na původní zjišťovací protokoly ani pro oporu tvrzení stěžovatele o provádění dodávek víceprací a méněprací z jakéhokoli důvodu. Na základě výše uvedeného žalovaný nepovažoval upravené zjišťovací protokoly za důkazní prostředky prokazující, že se v nově deklarovaném objemu v případě objektů SO-01, SO-02 a SO-09 jedná o náklady, které byly uplatněny v daňových nákladech v roce 2006 v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů místo těch, které k předmětným objektům uznal v daňových nákladech správce daně.

[43] Krajský soud správně dovodil, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, má-li být náklad uznán jako náklad daňový, musí být prokázána jeho vazba na příjem přiznaným ke zdanění a není-li ještě zakázka vyfakturována, je třeba v souladu se zákonem o účetnictví účtovat o zvýšení stavu nedokončené výroby minimálně ve výši skutečně vynaložených přímých nákladů při dodržení principu věcné a časové souvislosti. Opomenutím zaúčtování nedokončené výroby totiž dochází k porušení účetních zásad věcné srovnatelnosti nákladů a výnosů, takže výsledek hospodaření účetní jednotky (stěžovatele) nemusí věrně zobrazovat skutečnost a tím i výši výsledné daně z příjmů. Krajský soud tedy správně uzavřel, že tato skutečnost měla za následek nesprávné vykázání základu daně představujícího rozdíl mezi výnosy a náklady.

[44] V této souvislosti je zároveň (obdobně jako ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 5 Afs 30/2012) třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v návrhu na zahájení soudního řízení uvést, z jakých zcela konkrétních důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Míra precizace stížních námitek pak do značné míry určuje, jaké ochrany se stěžovateli dostane u kasačního soudu. Čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit. Není na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují.

[45] Konkretizaci kasačních námitek přitom nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě či v odvolání proti správnému rozhodnutí, již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu. Nejvyšší správní soud přezkouvává rozhodnutí, které se k bodům původně uplatněným v žalobě vyjádřilo a vypořádalo je; kasační soud tedy může přezkoumat jen postup a právní názory prvostupňového soudu.

[46] Způsob, jakým stěžovatel v projednávané věci přistoupil k formulaci své kasační stížnosti, není nejvhodnější a při vypořádání stížných námitek soudem vyžadoval větší míru benevolence. Stěžovatel v kasační stížnosti sice zdůrazňuje, že rozhodující je faktický skutkový stav (což ani nikdo nezpochybňuje), avšak jen obecně uvádí, že všechny práce, které provedl jeho dodavatel SIPS s.r.o., byly (musely být) jím vyfakturovány odběrateli IMOS Brno a.s. s tím, že upravené zjišťovací protokoly také obsahovaly jen práce, které musely být uvedenému odběrateli vyfakturovány. Stěžovatel přitom ve své argumentaci opomíjí zásadní skutečnost, a to, že provedení předmětných prací (faktického plnění, tj. mimo jiné také návaznost položek jednotlivých výkonů ve zjišťovacích protokolech na fakturaci) musí také prokázat. Finanční orgány se přitom danou věcí podrobně zabývaly, srovnaly údaje uvedené v upravených zjišťovacích protokolech s fakturací stěžovatele jeho odběrateli, poukázaly na zcela konkrétní rozpory a nedostatky a krajský soud se s jejich závěry ztotožnil. V tomto směru však stěžovatel krajskému soudu nic konkrétního nevytýká, nevysvětluje např., v čem konkrétně je nesprávný závěr krajského soudu o neunesení jeho důkazního břemene nebo o aplikaci rozhodných ustanovení zákona o daních z příjmů či zákona o účetnictví. Neobstojí pak jen obecná argumentace stěžovatele o disproporcích vznikajících v průběhu provádění díla a jeho fakturaci, které měl odstranit tím, že *„dodatečně požadoval po dodavateli přepracování podkladů pro fakturaci (zjišťovacích protokolů) tak, aby celkový objem dodavatelem provedených prací souhlasil s celkovým objemem prací odsouhlasených s odběratelem.“* Tato argumentace naopak právě potvrzuje závěry finančních orgánů a krajského soudu o účelovosti upravených zjišťovacích protokolů, které dle tvrzení samotného stěžovatele v kasační stížnosti ani neměly být vyhotoveny (opraveny) podle faktického stavu konkrétně provedených výkonů, ale tak, aby celkové objemy prací na stranách dodavatele a odběratele stěžovatele souhlasily. Stěžovatel však není povinen prokazovat pouze *„celkový objem prací“*, ale také to, že tomuto objemu fakticky odpovídají také jednotlivá konkrétní plnění v něm zahrnutá.

[47] Stěžovatel se ve své kasační stížnosti omezil výlučně na zcela obecné námitky, nijak konkrétně nenapadal závěry krajského soudu týkající se nutnosti věcné a časové souvislosti uplatňovaných nákladů, nepředestřel jakoukoli jinou skutkovou verzi týkající se účtování předmětných nákladů a příjmů.

[48] Stěžovatel ani nijak blíže nezdůvodnil svou námitku, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Stěžovatel zejména konkrétně neuvedl, v čem tento rozpor spatřuje a která konkrétní zjištění žalovaného (popř. krajského soudu) nemají oporu ve spise. Za této situace se ani zdejší soud, který je takto formulovanou kasační námitkou vázán, nemůže blíže vyjádřit k její důvodnosti, přičemž sám z obsahu spisu nadto ani žádné rozpory ve skutkových zjištěních žalovaného a krajského soudu neshledal.

[49] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

pokračování

V. Náklady řízení

[50] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť ve věci úspěšnému žalovanému by příslušelo právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však podle obsahu spisu nevznikly.

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

V Brně dne 31. března 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu