ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **STRABAG Rail, a.s.,** IČ: 25429949, se sídlem Železničářská 29, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 322/2012 – 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), jímž soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 4. 6. 2012, č. j. 786/12-1200-505700 (dále jen „přezkoumávané rozhodnutí“), a dále rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Přezkoumávaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 7. 9. 2011, č. j. 260152/11/214913505081, kterým finanční úřad podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací od 1. 6. 2009 do 31. 5. 2010 ve výši 2 491 000 Kč spolu s penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s ustanovením § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši 498 200 Kč.

[2] Proti přezkoumávanému rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou ze dne 3. 8. 2012, v níž v první řadě namítala, že finanční ředitelství se v přezkoumávaném rozhodnutí nevypořádalo s meritorními skutečnostmi, které žalobkyně uvedla ve svém odvolání. Žalobkyně dále poukázala na nesprávné hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, když se při svém rozhodování neřídily zásadou objektivity, ale své úvahy motivovaly konstrukcí, že došlo k úmyslnému krácení daně již od samého počátku účasti ve veřejné soutěži, přičemž tuto hypotézu neprokázaly hodnověrnými důkazy. Daňové orgány se totiž vůbec nezabývaly skutečností, zda daň z příjmů z částek, které žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelné náklady, byla přiznána poskytovatelem služeb – společností Energetické a dopravní stavby a.s. v jejím přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010. Výše daně této společnosti při výši vykázaných výkonů za uvedené zdaňovací období mimo jiné zpochybňuje tvrzení žalovaného, že společnost nedisponovala dostatečnými kapacitami pro účast na sdružení. Žalobkyně současně daňovým orgánům vytýkala, že odmítly jako důkaz výpovědi svědků, dle kterých se společnost Energetické a dopravní stavby a.s. vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, aniž by skutečnosti obsažené v jejich výpovědích věrohodně vyvrátily. Úplata byla sjednána svobodně mezi účastníky sdružení, kteří se dohodou o postoupení podílu řídili, přičemž tato dohoda nebyla zpochybněna ani žalovaným. Navzdory uvedení odlišné výše úplaty ve fakturách měly daňové orgány vycházet ze skutečného obsahu právního jednání doloženého svědeckými výpověďmi.

[3] Žalobkyně nesouhlasila rovněž se závěrem finančního ředitelství, že z důkazů jednoznačně vyplývá úmysl účastníků sdružení převést na společnost Energetické a dopravní stavby a.s. 11,6 % z ceny zakázky jako podíl na zisku, neboť z chování účastníků sdružení je naopak zřejmé, že společnost Energetické a dopravní stavby a.s. nepožadovala podíl na zisku sdružení, nýbrž úhradu za postoupení práv, která pro ni z účasti na veřejné zakázce původně vyplývala. Bylo tak na daňových orgánech, aby prokázaly, že skutečný obsah jednání žalobkyně byl jiný, což však neučinily.

[4] Krajský soud po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud má za to, že z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že finanční ředitelství se vypořádalo se všemi námitkami uplatněnými žalobkyní v jejím odvolání. Soud podotkl, že předmětem daňového řízení byla daň z příjmů žalobkyně, nikoliv daň z příjmů společnosti Energetické a dopravní stavby a.s., proto nebylo povinností daňových orgánů zkoumat, jestli uvedená společnost ve svém přiznání k dani z příjmů přiznala daň z částek, které žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelné náklady.

[5] Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda lze částky fakturované společností Energetické a dopravní stavby a.s. žalobkyni považovat za daňově uznatelné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vycházel přitom ze základních principů dokazování v daňovém řízení, v němž je důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Krajský soud proto konstatoval, že nebylo povinností správce daně dokázat, že plnění fakturované společností Energetické a dopravní stavby a.s. bylo jejím podílem na zisku sdružení. Správci daně svědčila podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu toliko povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, což v posuzovaném případě jednoznačně učinil. Podle účetních dokladů fakturovala společnost Energetické a dopravní stavby a.s. předmětné částky za koordinaci a technickou pomoc při výstavbě. Z výpovědí zaměstnance žalobkyně Z. P. jakož i svědků Ing. K. F. a Ing. B. Š. nicméně vyplývá, že společnost Energetické a dopravní stavby a.s. nic fyzicky ani písemně nevykonávala, resp. že

částky uvedené na jednotlivých fakturách hradila žalobkyně společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. za postoupení jejího podílu na realizaci zakázky. Tím správce daně vyvrátil věrohodnost a správnost předložených účetních dokladů, a důkazní břemeno se tak přeneslo na žalobkyni, která k prokázání svých tvrzení navrhla výslechy svědků. Správce daně dle názoru krajského soudu tyto svědky řádně vyslechl a s jejich výpověďmi zacházel jako s ostatními provedenými důkazy. Krajský soud proto neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že daňové orgány porušily při hodnocení svědeckých výpovědí a při rozhodování zásadu objektivity.

[6] Krajský soud dále poukázal na rozpor ve výpovědích svědků a rovněž na některé okolnosti vyplývající ze smlouvy o sdružení a jejích dodatků. Smlouva o sdružení byla uzavřena mezi žalobkyní, společností JHP spol. s r.o. a společností Energetické a dopravní stavby a.s. Z vývoje smluvního vztahu účastníků sdružení možno sledovat, že společnost Energetické a dopravní stavby a.s. nemohla postoupit svá práva na realizaci svého podílu zakázky žalobkyni, neboť podíly na realizaci zakázky se nejprve dne 27. 6. 2008 změnily ve prospěch společnosti JHP spol. s r.o., která získala 70 % zakázky a podíl žalobkyně klesl na 30 %, a teprve dne 15. 5. 2009 vzrostl podíl žalobkyně na 50 %. V okamžiku podpisu dodatku č. 2 ke smlouvě o sdružení, jímž došlo k navýšení podílu žalobkyně, nedisponovala společnost Energetické a dopravní stavby a.s. žádným podílem na realizaci zakázky, neboť svůj podíl již předchozím dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 převedla na společnost JHP spol. s r.o. Částky fakturované společností Energetické a dopravní stavby a.s. tak nemohly představovat úplatu za postoupení podílu této společnosti na realizaci zakázky, jelikož společnost Energetické a dopravní stavby a.s. již dříve postoupila svůj podíl na realizaci zakázky společnosti JHP spol. s r.o. Rovněž nemůže obstát ani argument žalobkyně, že náklady a výnosy byly od počátku realizace zakázky děleny v poměru 50 % a 50 %, neboť před účinností dodatku č. 2 ke smlouvě o sdružení nemělo toto dělení oporu ve smluvních ujednáních mezi účastníky sdružení. Po rekapitulaci výše uvedených zjištění krajský soud konstatoval, že žalobkyně byla se všemi z nich seznámena v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 2. 9. 2011, přičemž ale nenavrhla žádné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala, že částky vyplacené společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[7] Následně krajský soud zdůraznil, že žalobkyně uplatnila argumentaci postoupením podílu na realizaci zakázky až v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně vyvrátil věrohodnost a správnost jejích účetních dokladů. Nová argumentace žalobkyně je tak v rozporu s obsahem příslušné smluvní dokumentace i s údaji uváděnými na fakturách vystavených společností Energetické a dopravní stavby a.s. Žalobní tvrzení, že formulace ve smluvních dokumentech a fakturách neodporují údajně původně zamýšleným a realizovaným ekonomickým výsledkům, proto podle názoru krajského soudu neodpovídá skutečnosti. Jelikož žalobkyně neprokázala svá tvrzení, nepřešlo důkazní břemeno zpět na správce daně, a ten tak nebyl povinen prokazovat, že skutečný obsah jednání byl jiný, než žalobkyně tvrdila. Finanční ředitelství přitom doložilo své tvrzení o vyplácení podílu na zisku společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. ze strany žalobkyně, a to výpovědí svědka Ing. B. Š., který výslovně hovořil o přerozdělení zisku. Rozhodující je však to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když neprokázala, že částky, které byly vyplácené zmíněné společnosti, jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V samotném závěru napadeného rozsudku krajský soud podotkl, že v posuzovaném případě neshledal porušení zásady legality, ani ohrožení práva na spravedlivý proces. S ohledem na výše uvedené vyhodnotil krajský soud žalobu jako nedůvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) dne 21. 4. 2015 kasační stížnost, v níž uplatňuje kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s, tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí 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 vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit (přičemž za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost).

[9] Stěžovatelka v první řadě namítá, že daňové orgány postupovaly v daňovém řízení v rozporu se základními zásadami správy daní stanovenými v § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť nevycházely ze skutečného obsahu právního jednání účastníků sdružení, nýbrž vycházely z formálně právního stavu, ačkoli se ukázalo, že formálně právní stav je v rozporu se stavem skutečným. Daňové orgány současně nedostatečně vyhodnotily důkazy, když sice dospěly k závěru, že se plnění, tak, jak bylo deklarováno fakturami vydanými společností Energetické a dopravní stavby a.s., neuskutečnilo, ale již nezjistily to, že i jiné formální doklady zakrývají skutečný stav.

[10] K tomu stěžovatelka blíže uvedla, že nerozporuje skutečnost, že dne 10. 10. 2007 byla mezi ní, společností JHP spol. s r.o. a společností Energetické a dopravní stavby a.s. uzavřena smlouva o sdružení za účelem získání veřejné zakázky na zhotovení stavby I/13 Děčín most ev. č. 13-085 Pravobřežní estakáda. Stěžovatelka rovněž nerozporuje, že dne 26. 5. 2008 uzavřela se společností JHP spol. s r.o. smlouvu o realizaci zakázky dvou účastníků Sdružení Estakáda Děčín pro realizaci stavby I/13 Děčín most ev. č. 13-085 Pravobřežní estakáda, ISPROFIN 3271134013. Z uvedené smlouvy dle názoru stěžovatelky vyplývá, že na realizaci předmětné stavby se měli podílet jen dva účastníci sdružení, a že vypořádání třetího účastníka je upraveno dodatkem č. 1 ke smlouvě Sdružení Estakáda Děčín, který tvoří přílohu č. 2 smlouvy o realizaci. Přílohou č. 2 není dodatek č. 1 smlouvy o sdružení, který byl předložen správci daně, neboť tento dodatek je datován až dnem 27. 6. 2008.

[11] Stěžovatelka dále podotýká, že faktury vydané společností Energetické a dopravní stavby a.s. byly formálně právními jednáními, která zakrývala skutečný stav. Takovými jednáními byly i dodatky ke smlouvě o sdružení č. 1 ze dne 27. 6. 2008 a č. 2 ze dne 15. 5. 2009, které byly předloženy správci daně. Skutečným právním jednáním byl dodatek č. 1 ke smlouvě o sdružení ze dne 26. 5. 2008, který byl přílohou č. 2 smlouvy o realizaci. Dodatky ke smlouvě o sdružení č. 1 ze dne 27. 6. 2008 a č. 2 ze dne 15. 5. 2009 zakrývaly převod práva společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. na realizaci 30 % prací při zhotovení stavby I/13 Děčín most ev. č. 13-085 Pravobřežní estakáda na druhé dva účastníky Sdružení Estakáda Děčín. Dle názoru stěžovatelky o tom svědčí výpovědi svědků Ing. B. Š. a Ing. K. F. O tom, že již před zahájením realizace předmětné stavby bylo právo společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. na realizaci 30 % prací při zhotovení stavby převedeno na oba zbylé účastníky sdružení tak, že každý ze zbylých účastníků sdružení se podílel na výnosech i nákladech sdružení 50 %, pak svědčí zvláštní účetní doklady, které stěžovatelka označuje v kasační stížnosti. Uvedenými doklady stěžovatelka rozúčtovala podíl nákladů a výnosů z podnikatelské činnosti sdružení na oba zbylé účastníky sdružení, přičemž od počátku realizace stavební zakázky byly náklady a výnosy děleny v poměru 50 % a 50 %. Daňové orgány nicméně tyto doklady v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu nehodnotily.

[12] Stěžovatelka současně vytýká daňovým orgánům, že se nezabývaly otázkou, zda formálně deklarované vztahy ve smlouvě o sdružení, ve znění jejích dodatků, naplňují právní úpravu sdružení podle ustanovení § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník"), za situace, kdy společnost Energetické a dopravní stavby a.s. nebyla z důvodu svého nulového podílu a dohody se skutečnými účastníky sdružení v postavení účastníka sdružení. Tato společnost neposkytla pro účely sdružení žádné majetkové hodnoty, nevyvíjela pro sdružení žádnou činnost, nevznikal jí žádný podíl na majetku získaném výkonem činnosti a ani se nijak nepodílela na výnosech a nákladech sdružení. Daňové orgány proto opřely své závěry o formální hodnocení textu smlouvy o sdružení, aniž by zkoumaly faktický obsah a vůli zúčastněných stran. Stěžovatelka dále poznamenala, že ke stavu nulového podílu společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. došlo poté, kdy byl sjednán podíl 35 %, 35 % a 30 %, nicméně předtím, než začala společnost Energetické a dopravní stavby a.s. fakticky uskutečňovat plnění z převodu práv (červenec 2008), namísto formálně právního ujednání o poskytování v písemných ujednáních uvedených služeb. Plnění vyplývající z dohody o postoupení práv ze sdružení, za které byly vystavovány předmětné faktury společností Energetické a dopravní stavby a.s., nelze považovat za plnění v rámci sdružení. Fakturace mezi účastníky sdružení může být pouze ve výši nákladů, které některý účastník vynaloží na účely sdružení za účelem dosažení, zajištění nebo udržení příjmů sdružení a ostatní účastníci se na těchto nákladech podílejí. Jedná se tak o poskytnutí služby podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Výše popsané vady postupu daňových orgánů při hodnocení důkazů ovlivnily dle názoru stěžovatelky zákonnost jak dodatečného platebního výměru, tak i přezkoumávaného rozhodnutí, přičemž stejných pochybení se měl dopustit při posuzování důvodnosti žaloby také krajský soud. S ohledem na shora uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 322/2012 – 45, zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil ve svém podání ze dne 13. 5. 2015, v němž uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, včetně odůvodnění, a neshledává ho nezákonným. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně se důsledně zabýval všemi důkazními prostředky a svědecké výpovědi správně neosvědčil jako důkaz v daňovém řízení, který potvrzuje oprávněnost zahrnutí předmětné částky do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně zjistil, že na účetních dokladech je uveden jako obsah plnění koordinace a technické pomoci při výstavbě, přičemž tyto doklady byly řádně podepsány oprávněnou osobou stěžovatelky. Předmětné částky byly zaúčtovány v účtové třídě 5 – „Náklady", konkrétně na účtu „518/500 – Služby". U společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. bylo ověřeno, že byly zachyceny jako výnosy za dodané služby. Dále správce daně zjistil, že podle dodatku ke smlouvě o sdružení ze dne 27. 6. 2008 náleží společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. za koordinaci a technickou podporu při výstavbě 11,6 % z částky ve výši 431 361 186,95 Kč, která bude fakturována měsíčně. Z dodatku ke smlouvě o sdružení ze dne 15. 5. 2009 pak vyplývá, že zmíněné společnosti náleží za koordinaci a technickou podporu při výstavbě 11,6 % z fakturované částky (max. 50 mil. Kč), která bude fakturována měsíčně. Žádný z předložených důkazních prostředků neuvádí, že předmětné částky představují jakoukoliv formu úplaty za přenechání práv. I z výpovědí svědků jednoznačně vyplynulo, že ze strany společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. nebyly poskytovány žádné služby.

[14] Žalovaný současně konstatoval, že ve svědeckých výpovědích se vyskytují neodstranitelné rozpory. Svědci, kteří jsou osobami zodpovědnými za daňové subjekty, např. podepisovali účetní doklady dokládané soupisem provedených prací, přičemž ale do protokolu sdělili, že jim bylo známo, že předmětné služby nebyly provedeny. Tvrzení stěžovatelky, že správce daně neověřil

jako důkaz výpovědi svědků, kteří poukazovali na to, že se společnost Energetické a dopravní stavby a.s. vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, a že správce daně tvrzení svědků věrohodně nevyvrátil, je proto zavádějící. Správce daně porovnáváním časové posloupnosti uzavírání smluv a dodatků mezi účastníky sdružení prokázal, že koordinace a technická pomoc při výstavbě, kterou společnost Energetické a dopravní stavby a.s. deklarovala na svých fakturách, nebyla provedena. Správce daně rovněž ověřil, že v účetnictví stěžovatelky nebylo žádné úplatné postoupení jakýchkoli práv zachyceno. Správce daně tak zjevně prokázal, že společnost Energetické a dopravní stavby a.s. neměla reálný podíl na stavebních pracích, které by mohla stěžovatelce převést. Stěžovatelka přitom nedokázala svědecké výpovědi doložit jiným důkazním materiálem. Skutečnost, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, nelze přičítat k tíži daňovým orgánům.

[15] Žalovaný následně ve svém vyjádření uvedl, že správce daně se podrobně zabýval i postavením společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. ve sdružení, přičemž v průběhu celého daňového řízení stěžovatelka zastávala názor, že zmíněná společnost zůstává účastníkem sdružení. Správce daně měl za to, že podepsáním smlouvy o sdružení a jejích dodatků byla deklarována skutečná vůle smluvních stran. Pokud stěžovatelka opakovaně přijímala a hradila faktury za práce koordinace a technické pomoci, nechovala se v souladu se svým tvrzením, že se jedná o úplatný převod práva za realizaci zakázky. Stěžovatelce se tak nepodařilo prokázat své tvrzení, že vůlí smluvních stran byl jiný skutkový stav. Důkazní prostředky předložené správci daně neodpovídaly po celé daňové řízení stěžovatelkou tvrzeným skutečnostem, stěžovatelka vlastní důkazní prostředky rozporovala a uváděla stále nová tvrzení. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v první řadě hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. V této souvislosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podaná včas a osobou k tomu oprávněnou (viz ustanovení § 103 a § 106 s. ř. s.), stěžovatelka je řádně zastoupena (viz ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.) a není namístě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost (viz ustanovení § 104 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (viz ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), následně napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžejní otázkou, kterou bylo nutné v tomto řízení posoudit, je otázka zda částky, které byly stěžovatelce fakturovány ze strany společnosti Energetické a dopravní stavby a.s., lze považovat za daňově uznatelné náklady podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež stanoví, že „[v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. 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.*“

[19] Předně je nutno zdůraznit, že pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně ve smyslu výše citovaného usnesení, musí daňový subjekt splnit určité podmínky. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud již dříve (viz např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), *„za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním*

zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu."

[20] V této souvislosti lze odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, v němž zdejší soud konstatoval, že „[d]*aňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]."*

[21] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné, aby na tomto místě poukázal rovněž na základní zásady dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Jinými slovy má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat, a následně též i povinnost prokázat správnost a pravdivost výše přiznané daně. Jak ostatně správně poznamenal již krajský soud v předcházejícím řízení (viz str. 6 – 7 napadeného rozsudku), primární iniciativa v tomto ohledu náleží daňovému subjektu, který podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu *„prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních."*

[22] Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I v případě, že daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řadu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, jakož i jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží důkazní břemeno správce daně, a to právě ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně sice nemá prokázat, že údaje v účetnictví daňového subjektu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě považuje předložené podklady za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně tyto skutečnosti, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (viz také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66). Je pak pouze na daňovém subjektu, aby zcela jednoznačným způsobem vyvrátil pochybnosti vyjádřené správcem daně.

[23] Jak v této souvislosti uvedl Nejvyšší správní soud již v minulosti (viz výše citovaný rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68), „[p]*okud 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, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce 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. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. V zhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. 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."

[24] Vycházejíc z výše nastíněných kritérií nezbylo v posuzovaném případě Nejvyššímu správnímu soudu nic jiného, než souhlasit se závěry krajského soudu. Nutno především konstatovat, že správce daně prokazatelně vyvrátil věrohodnost a správnost účetních dokladů stěžovatelky. Stěžovatelka totiž předložila správci daně faktury vystavené společností Energetické a dopravní stavby a.s., na nichž je jako označení dodávky uvedeno: *„Fakturujeme Vám dle smlouvy o sdružení č. SD-07-004 na stavbu I/13 Děčín most ev. č. 13-085 Pravobřežní estakáda – koordinace a technická pomoc při výstavbě."* Stěžovatelka byla poté podle ustanovení § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzvána k doložení konkrétního rozsahu a předmětu fakturovaných služeb dle jednotlivých faktur, a to zejména k doložení, v čem spočívala koordinace a technická pomoc při výstavbě (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 4. 2. 2011, č. j. 33383/11/214932505271).

[25] V této souvislosti následně před správcem daně vypovídal zaměstnanec stěžovatelky Z. P., který předmětnou zakázku řídil. Pan P. kromě jiného uvedl, že termínem „koordinace a technická pomoc při výstavbě" bylo nesprávně označeno odstoupení od smlouvy, neboť společnost Energetické a dopravní stavby a.s. fyzicky ani písemně nic nevykonávala. Fakturované částky měly představovat odměnu společnosti za postoupení podílu ve sdružení, přičemž jí bylo vyplaceno celkem 50 mil. Kč. Částka v uvedené výši je tvořena jednak podílem třetího účastníka na zisku sdružení – tento byl předpokládán v přibližné výši 20 % z hodnoty zakázky ve výši 431 mil. Kč, a následně též odstupným za přenechání stavebních prací ve výši 10 mil. Kč od každého účastníka sdružení (blíže viz protokoly o ústním jednání ze dne 28. 2. 2011, č. j. 51123/11/214932502729, a ze dne 16. 3. 2011, č. j. 70169/11/214932505271).

[26] Za uvedených okolností se i zdejší soud ztotožnil s hodnocením důkazů způsobem, jak jej učinil správce daně, když uvedl, že v posuzovaném případě nebyla prokázána souvislost fakturovaných nákladů s příjmy, a to vzhledem k tomu, že nebylo doloženo přijetí deklarovaných služeb [viz str. 6 – 7 zprávy o daňové kontrole, č. j. 258663/11/214932505271 (dále jen „zpráva o kontrole"); srov. též odst. 19 – 20 tohoto rozsudku]. Správce daně tak zcela bezpochyby vyvrátil věrohodnost a správnost účetnictví stěžovatelky, čímž současně došlo k přenesení důkazního břemeno zpět na stěžovatelku (srov. odst. 22 tohoto rozsudku), která k prokázání svých tvrzení navrhla vyslechnout svědky – jednatele společnosti JHP spol. s r.o. Ing. K. F. a bývalého předsedu představenstva společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. Ing. B. Š.

[27] Nejvyšší správní soud nicméně konstatuje, že ve výpovědích svědků, listinných důkazech a tvrzeních stěžovatelky, či už původních nebo následných, se skutečně nachází vícero rozporů. Poukázat lze zejména na skutečnost, že společnost Energetické a dopravní stavby a.s. opakovaně vystavovala faktury za poskytnutí služby – koordinace a technická pomoc při výstavbě, které stěžovatelka bez dalšího akceptovala, přičemž dle výpovědi zaměstnance stěžovatelky Z. P. společnost Energetické a dopravní stavby a.s. žádnou činnost nerealizovala a předmětné částky byly fakturovány za postoupení podílu této společnosti ve sdružení. Toto sice potvrdil svědek Ing. K. F. (viz protokol o výslechu svědka ze dne 1. 8. 2011, č. j.

239591/11/214932505271), nicméně další svědek Ing. B. Š. následně kromě jiného uvedl, že se jednalo o přerozdělení zisku v rámci sdružení (viz protokol o výslechu svědka ze dne 1. 8. 2011, č. j. 239829/11/214932505271).

[28] Výslechy svědků F. a Š. tudíž nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za důkazní prostředky, které by byly způsobilé eliminovat nedostatky v účetnictví stěžovatelky, jehož věrohodnost a správnost byla správcem daně zpochybněna. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s daňovými orgány i krajským soudem dovodil, že stěžovatelce se ve vztahu k jejím tvrzením nepodařilo unést důkazní břemeno, neboť ve světle výše uvedených judikatorních závěrů (viz odst. 23 tohoto rozsudku) neprokázala jednoznačným a transparentním způsobem veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětných výdajů, nebo jinými slovy neposkytla správci daně kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.

[29] K aplikaci ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jež stanoví, že „[s]*právce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*“, a jehož porušení se stěžovatelka v kasační stížnosti implicitně dovolává, nutno podotknout, že tato přichází v úvahu až za situace, kdy daňový subjekt po přenesení důkazního břemene zpět na něj jednoznačně prokáže, že sporný deklarovaný výdaj skutečně nastal. V opačném případě se má za to, že daňový subjekt důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesl, a správce daně tak není nadále povinen prokazovat výše zmíněné skutečnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 3 Afs 23/2014 – 38). Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky, že správce daně a potažmo krajský soud nebraly v úvahu skutečný obsah právního jednání, který byl zastřen stavem formálně právním. Jak vyplývá ze shora uvedeného, za okolností posuzovaného případu nebyl správce daně povinen prokazovat skutečnosti pro posouzení skutečného obsahu právního jednání.

[30] Nad rámec uvedeného nutno přisvědčit žalovanému, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení i navazujícího řízení soudního uvádí stále nová tvrzení, která však zároveň sama rozporuje. Stěžovatelka se sice dovolává dle jejího názoru skutečného obsahu právních jednání, nicméně tento obsah tak, jak byl stěžovatelkou nastíněn, jednak neodpovídá obsahu listinných důkazů předložených stěžovatelkou v daňovém řízení, a jednak jej bez větších pochybností nepotvrzují ani svědecké výpovědi. Tento závěr je podpořen i skutečností, že stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje obsah dodatku č. 1 ze dne 27. 6. 2008 a dodatku č. 2 ze dne 15. 5. 2009 ke smlouvě o sdružení, když uvádí, že skutečným právním jednáním je dodatek č. 1 ke smlouvě o sdružení ze dne 26. 5. 2008, který se nicméně ve správním spise nenachází. Následné tvrzení stěžovatelky související s postoupením podílu společnosti Energetické a dopravní stavby a.s. ve sdružení a se zakrýváním skutečného právního jednání se tak dle názoru Nejvyššího správního soudu jeví jako ryze účelové.

[31] Nejvyšší správní soud současně konstatuje, že námitka stěžovatelky ohledně pochybení daňových orgánů spočívajících v tom, že se nijak nevypořádaly se skutečností, zda formálně deklarované vztahy ve smlouvě o sdružení naplňují právní úpravu sdružení podle ustanovení § 829 a násl. občanského zákoníku, není přípustná. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou nepřípustné námitky, které byly poprvé uvedeny v kasační stížnosti, ačkoli mohly být uplatněny již v řízení před krajským soudem. Z obsahu soudního spisu nicméně vyplývá, že předmětná námitka v řízení před krajským soudem stěžovatelkou uplatněna nebyla. Z tohoto důvodu se jí Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti nezabýval.

[32] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že krajskému soudu nelze ničeho vytknout, jelikož se náležitě vypořádal se všemi žalobními námitkami. Zdejší soud neshledal ani žádné vady řízení před krajským soudem, resp. vady napadeného rozsudku či přezkoumávaného rozhodnutí, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti (viz ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.). Ze všech výše popsaných důvodů považuje Nejvyšší správní soud kasační stížnost za nedůvodnou, a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji proto zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Ačkoli žalovaný požadoval přiznání paušální náhrady nákladů řízení, zdejší soud tak neučinil s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 6. srpna 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu