



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ELGO, s. r. o.**, se sídlem Václavkova 519/4, Praha 6, zast. Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem se sídlem K dolům 1924/42, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2014, čj. 501/14/5000-14202-707309, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2017, čj. 5 Af 9/2014-55,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2012 doměřil Finanční úřad pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 339 170 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 267 834 Kč. Správci daně v průběhu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně vynaložila uplatněné výdaje v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tyto pochybnosti žalobkyně během daňové kontroly neodstranila. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2014 změnil dodatečný platební výměr tak, že stanovil náhradní lhůtu splatnosti daně; ve zbytku ponechal výrok dodatečného platebního výměru beze změny. Žalovaný měl ve shodě se správcem daně nadále pochybnosti o daňové účinnosti uplatněných výdajů. Dále souhlasil se závěrem správce daně, podle něhož žalobkyně neprokázala, že jí plnění - výkopové a pomocné stavební práce (dále jen „stavební práce“) – poskytla jako subdodavatel společnost MS staviko, s. r. o.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u městského soudu, který se však ztotožnil se závěrem finančních orgánů a žalobu zamítl. Městský soud nevyloučil, že MS staviko, s. r. o., mohla v roce 2008 pro stěžovatelku určité práce vykonat, ale za situace, kdy na jednotlivých akcích pracovalo i více dodavatelů stěžovatelky, není zřejmé, jaký rozsah stavebních prací provedla právě MS staviko, s. r. o. Ani z výpovědi svědka A. M. není jasné, o jaké práce by se vlastně mělo jednat a zda se jednalo o práce, které MS staviko, s. r. o., fakturovala žalobkyni. Městský soud rovněž uvedl, že je značně nestandardní, pokud žalobkyně v případě statistických částek zvolila platbu v hotovosti, kterou oproti bankovnímu převodu osvědčuje jen výdajový pokladní doklad.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž finanční orgány vycházely, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 109 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

[4] Stěžovatelka namítla, že své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění dodávek stavebních prací unesla. Správci daně předložila faktury, doklady o úhradě, smlouvy o dílo, předávací protokoly a dále navrhla, aby byla provedena výpověď svědka M. (zástupce - předáka MS staviko, s. r. o.). Stěžovatelka připustila, že mezi smlouvami o dílo a předávacími protokoly byly časové rozpory (ty však vysvětlovala), jakož i to, že výpověď svědka M. nebyla konkrétní. Nicméně dle názoru stěžovatelky ze souhrnu provedených důkazů jasně vyplývá, že stavební práce byly MS staviko, s. r. o. provedeny a jmenované společnosti také uhrazeny. Stěžovatelka vytkla, že finanční orgány se soustředily pouze na prokázání neoprávněnosti zařazení stavebních prací do výdajů (viz požadavek správce daně, aby stěžovatelka předložila seznamy pracovníků svého subdodavatele). Tento postup je však podle stěžovatelky v rozporu s daňovým řádem, neboť cílem daňového procesu je stanovit daň ve správné výši a nikoli daň nejvyšší. Za situace, v níž je zřejmé, že stavební práce byly provedeny, měl v případě pochybností o předložených dokladech správce daně postupovat podle § 98 daňového řádu a stanovit výši výdajů/daně podle pomůcek (např. pomocí porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností), a nikoli neuznat náklady žádné. Takto měl správce daně postupovat rovněž v případě, že by stavební práce provedli „*nelegální pracovníci subdodavatele*“.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že není sporné, že určité stavební práce byly pro stěžovatelku někým provedeny. Spornou byla otázka, zda fakturované stavební práce provedla pro stěžovatelku MS staviko, s. r. o., a zda stěžovatelka skutečně vynaložila deklarované finanční prostředky jako úplatu za realizované práce. MS staviko, s. r. o., neměla v rozhodném období zaměstnanec a finančním orgánům proto vznikla pochybnost, zda fakturované práce mohla tato společnost pro stěžovatelku skutečně realizovat. Ani výpověď svědka M. a stěžovatelkou předložené dokumenty (stavební deníky, objednávky, smlouvy a předávací protokoly) neprokázaly, že fakturované stavební práce realizovala MS staviko, s. r. o.; v podrobnostech žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Námitku, že daň nebyla stanovena podle pomůcek, považoval žalovaný za nepřipustnou; tuto námitku stěžovatelka v žalobě neuplatnila. Nadto bylo podle žalovaného možné v projednávané věci stanovit daň dokazováním.

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[7] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[8] NSS dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu.

[9] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení prokazuje daňový subjekt další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, pokud to vyžaduje průběh řízení. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[10] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud se jedná o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

[11] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy rozptýlit pochybnosti správce daně. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

[12] Z obsahu správního spisu vyplynuly tyto podstatné skutečnosti: Stěžovatelka k výzvě správce daně ze dne 12. 1. 2012 uvedla v přípise ze dne 24. 1. 2012, že v roce 2008 zaměstnávala pouze jednoho technického pracovníka a jednoho dělnického pracovníka; všechny práce si musela zajišťovat dodavatelsky. Předložila řadu formálně účetních a jiných dokladů (smlouvy o dílo, faktury, objednávky, stavební deníky, protokoly o předání díla; seznam pracovníků MS staviko, s. r. o., se jí již opatřit nepodařilo a do stavebního deníku se uvádí jen počet pracovníků, nikoli jejich seznam). Stěžovatelka tedy unesla prvotní důkazní břemeno. Správci daně však ohledně uplatněných výdajů přetrvávaly pochybnosti, neboť samotný počet pracovníků neprokazoval, kdo vlastně na stavbách pracoval, resp. zda stavební práce prováděla skutečně právě MS staviko, s. r. o. Za stavební práce přitom stěžovatelce fakturoval také např. J. D., J. D. a společnosti ENTIRE, s. r. o., a ELSTAV, spol. s r. o. (viz např. výzva správce daně ze dne 8. 2. 2012). Správce daně nepochyboval provedení stavebních prací, ale poukázal v této

souvislosti rovněž na skutečnost, že za stavební práce stěžovatelce fakturovaly i jiné subjekty, přičemž MS staviko, s. r. o., neměla v roce 2008 žádné zaměstnance.

[13] NSS konstatuje, že stěžovatelka měla pouze dva zaměstnance. S ohledem na rozsah i charakter provedených stavebních prací není pochyb o tom, že nebyla schopna tyto práce provést pouze prostřednictvím svých zaměstnanců. Je tedy pochopitelné, že stavební práce prováděla prostřednictvím třetích osob.

[14] Z rozhodnutí finančních orgánů vyplývá, že měly vážné pochybnosti zejména ohledně toho, zda stavební práce provedla a částky uvedené na fakturách skutečně obdržela MS staviko, s. r. o. Finanční orgány vyvracely tvrzení stěžovatelky mimo jiné poukazem na rozpory mezi předloženými smlouvami a fakturami. Byly totiž zjištěny časové kolize mezi předáváním a přijímáním dokončených prací (stěžovatelka v některých případech předávala svým odběratelům stavební práce dříve, než je od svého údajného dodavatele MS staviko, s. r. o., převzala). Městský soud také v této souvislosti mj. uvedl, že stavební deníky jsou poměrně nekonkrétní, neboť kromě denních záznamů často neobsahují základní informace o provedených pracích a v žádném z nich není zmíněna MS staviko, s. r. o. Městský soud nezpochybnil tvrzení stěžovatelky, že jakékoli práce se mohou opozdit oproti plánovanému termínu, ale za iracionální označil postup, kdy stěžovatelka přebírala od MS staviko, s. r. o., nehotové stavební práce, ale zároveň formálně stvrzovala, že práce převzala bez závad a nedodělků. Finanční orgány (i následně městský soud) přitom poukázaly na konkrétní nesrovnalosti, jež podrobně rozvedly; NSS se s jejich závěry ztotožňuje.

[15] Nevěrohodná byla shledána rovněž výpověď svědka M., a to pro její neurčitost. Svědek M. nebyl schopen konkretizovat jednotlivé dělníky, kteří na jednotlivých zakázkách pracovali. Finanční orgány neosvědčily jako důkazní prostředek ani čestné prohlášení jmenovaného svědka, a to pro jeho nízkou vypovídací hodnotu. Rovněž městský soud v této souvislosti přílehavě poukázal na skutečnost, že v čestném prohlášení svědek M. uvedl, že všechny stavební práce prováděli zaměstnanci MS staviko, s. r. o., kteří byli za tímto účelem najati ve Slovenské republice, ale v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že se jednalo o „*dělníky pracující na živnost*“ ze Slovenska a Ukrajiny. NSS se ztotožňuje také se závěry finančních orgánů a městského soudu, že MS staviko, s. r. o., zřejmě v roce 2008 pro stěžovatelku nějaké práce prováděla, ale z výpovědi svědka M. není ani jasné, o jaké práce se jednalo a zda šlo právě o práce, které MS staviko, s. r. o., stěžovatelce fakturovala (není tedy zřejmý rozsah těchto prací).

[16] NSS ovšem v této souvislosti zdůrazňuje, že pro závěr o tom, zda stěžovatelka ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněně uplatnila výdaje, není zásadní, zda pracovníci, kteří stavební práce provedli (jejich provedení není sporné), byli zaměstnanci/subdodavatelé MS staviko, s. r. o. Významné je, zda někdo tyto práce skutečně vykonal *v rozsahu uvedeném na fakturách* a zda od stěžovatelky skutečně obdržel finanční obnos, který následně stěžovatelka uplatnila jako výdaj vynaložený v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68: „*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)].“). To však stěžovatelka neprokázala.*

[17] Finanční orgány kladly důraz zejména na to, že stěžovatelku tížilo ve vztahu k dani z příjmů důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že deklarované stavební práce provedla právě MS staviko, s. r. o. Z rozhodnutí finančních orgánů a městského soudu je však zřejmé, že s touto

pokračování

pochybností úzce souvisí také pochybnost o tom, zda stavební práce byly provedeny právě v takovém rozsahu, jaký odpovídá fakturám vystaveným společností MS staviko, s. r. o. Za stavební práce totiž stěžovatelce fakturovaly též jiné subjekty (např. J. D.). Nebylo tedy jasné, v jakém rozsahu provedly stavební práce tyto jiné subjekty a v jakém rozsahu je měla provést MS staviko, s. r. o. Je tedy poměrně logické, že se v průběhu daňového řízení finanční orgány zaměřily převážně na prokazování toho, zda deklarované stavební práce provedla pro stěžovatelku právě MS staviko, s. r. o., která byla uvedena na stěžovatelkou předložených dokumentech. NSS zdůrazňuje, že uplatněné výdaje musí daňový subjekt prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, a to nejen přesvědčivým tvrzením, ale především řádnými věrohodnými důkazy. Stěžovatelka však v nyní projednávané věci neprokázala, že stavební práce byly provedeny v jí deklarovaném rozsahu, jakož i to, že vynaložila zpochybňované výdaje právě v tvrzené výši ať už MS staviko, s. r. o., anebo komukoliv jinému, kdo tyto stavební práce ve skutečnosti provedl.

[18] NSS nepopírá tvrzení stěžovatelčina jednatele o průběhu stavebních prací a chápe, že nelze vždy v účetních listinách přesně zachytit realitu při jejich provádění. To však neznamená, že by zhotovitelé staveb neměli být dostatečně obezřetní a na zachycování reality na stavbách zcela rezignovat. Pokud chce stavební podnikatel uplatňovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl by se právě naopak snažit, aby pohyb jeho finančních prostředků byl spolehlivě a věrohodně zachycen v účetní dokumentaci a provedené práce co nejpřesněji evidovány ve stavebních denících, případně by měl být připraven prokázat rozhodné skutečnosti jiným způsobem. Pouze tak totiž dokáže unést své důkazní břemeno. Finanční orgány ani soud nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že skutková verze, kterou daňový subjekt předkládá, je možná a uvěřitelná. Daňový subjekt totiž musí vždy prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. To se však v nyní projednávané věci stěžovatelce nepodařilo. Stavební práce jistě někdo provedl, ale předložené listiny nevypovídaly dostatečně přesně o jejich rozsahu a o jejich finanční náročnosti, což obdobně platí též o výpovědi svědka M.. Nebylo tak prokázáno, že peníze byly vyplaceny právě a jen v souvislosti se stavebními pracemi, na něž měla být sjednána MS staviko, s. r. o. (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, čj. 10 Afs 381/2017-46).

[19] Skutečnost, že MS staviko, s. r. o., je nekontaktní, pak dále jen dovršila důkazní nouzi, v níž se stěžovatelka ocitla svou neopatrností při evidenci prováděných stavebních prací a pohybu finančních prostředků, jež hodlala uplatnit jako daňově účinný výdaj.

[20] NSS na základě výše uvedeného uzavírá, že v této věci nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně vynaložila uplatněné výdaje na stavební práce provedené v rozsahu, který by odpovídal částkám na fakturách údajného subdodavatele MS staviko, s. r. o. Nebylo tedy prokázáno, že byla naplněna již první podmínka pro daňovou účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[21] Na závěr NSS poznamenává, že finanční orgány (i městský soud) svou pozornost zaměřily v prvé řadě na to, zda stěžovatelka prokázala, že vyplatila uplatněné výdaje právě společnosti MS staviko, s. r. o., resp. zda prokázala, že právě tato společnost deklarované stavební práce provedla. Vycházely tedy z nesprávného předpokladu, že daňový subjekt musí v daňovém řízení vždy prokázat nejen to, zda fakticky uskutečnil zdanitelné plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako jeho poskytovatel uvedena v dokladu, který daňový subjekt předkládá jako důkaz k prokázání svých tvrzení (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 As 110/2013-27). Výrok rozsudku městského soudu i rozhodnutí finančních

orgánů však z výše uvedených důvodů ob stojí. NSS pouze upřesnil důvody, o které se zamítavý výrok opírá.

[22] Za nepřijatelnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. je pak třeba považovat námitku, v níž stěžovatelka vytýká, že žalovaný nestanovil daň podle pomůcek. Je tomu tak proto, že tuto námitku mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před městským soudem; to však neučinila a poprvé jí vznesla až v kasační stížnosti.

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[23] NSS zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí náhrada nákladů nepřísluší. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2019

Ondřej Mrákota  
předseda senátu