



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **EKO - Chlebičov a. s.**, se sídlem Hlavní 65, Chlebičov, zastoupený JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2018, č. j. 22 Af 24/2016 – 56,

**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 :**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 7. 2. 2015, č. j. 594552/15/3216-50521-807087 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 212 230 Kč a současně mu uložil povinnost zaplatit penále ve výši 42 446 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2734/16/5200-11432-701175 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru a toto rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 5. 6. 2018, č. j. 22 Af 24/2016 – 56, zamítl jako nedůvodnou. Pro potřeby posouzení důvodnosti kasační stížnosti jsou podstatná níže uvedená skutková zjištění a vypořádání žalobních námitek v rozsudku krajského soudu.

[4] Nejprve krajský soud předeslal, že žalobce je provozovatelem skládky odpadu, kompostárny, solidifikačního a biodegradačního zařízení. Dne 28. 2. 2012 u něj byla zahájena

kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010, jejímž předmětem byly částky, které žalobce uplatnil dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmu“), jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jednalo o plnění vůči společnosti TRH Transport spedice s.r.o., nyní pod firmou „LOGISTIKA SPECIAL, s.r.o. v likvidaci“ (dále jen „společnost TRH“), za práce spočívající v úpravě skládky provozované žalobcem, které pro něj tato společnost provedla na základě smlouvy o dílo. V této smlouvě bylo uvedeno, že dodavatel (společnost TRH) se zavazuje provést práce vedoucí k omezení vzniku požáru na tělese skládky a k omezení negativních vlivů skládky na životní prostředí. Práce měly být prováděny na základě vzájemně odsouhlaseného rozsahu a jednotkových cen uvedených v této smlouvě, a to v souladu s pokyny objednavatele.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že v souvislosti s daňovou kontrolou byl vyslechnut Miloš Vognar (jednatel společnosti TRH), který uvedl, že společnost TRH pro žalobce vykonávala sjednané práce subdodavately prostřednictvím společnosti Aktiv partner s. r. o. Ani tato společnost však neprováděla práce sama, ale pomocí společnosti Filding Group s. r. o. Vítězslav Píštěk (jednatel společnosti Filding Group) sdělil, že jeho dodavatelem byla společnost Meridienbau s.r.o. Tato společnost však pod tímto názvem existovala od 17. 1. 2011. V době, kdy měly být práce provedeny, vystupovala pod firmou NEDÁM, PRODÁM s. r. o., kterou Vítězslav Píštěk neznal.

[6] Krajský soud dále dodal, že žádná z osob jednajících za subdodavatele neuvedla, že by práce osobně vykonávala. S ohledem na řetězec subdodavatelů tedy vznikly správci daně důvodné pochybnosti, kdo byl skutečným dodavatelem prací, které byly společností TRH fakturovány stěžovateli. Žádný ze subdodavatelů neměl zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách, ani neměl k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci. Subdodavatelé také změnili název, sídlo, jednatele a neměli k dispozici své účetnictví. Krajský soud se proto ztotožnil s daňovými orgány, že za této situace (nestandardní subdodavatelské vztahy, které nadto končí „v mlze“) bylo na žalobci, aby prokázal, že práce byly skutečně provedeny ze strany společnosti TRH.

[7] Žalobce však faktické okolnosti ohledně provedení prací neobjasnil a podle krajského soudu ani z jiných důkazů nevyplývalo, kdo, kdy a za jakých podmínek práce vykonal. Pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, zůstává nevyřešená otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy i výdaji, který má být uznán. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že žalobce předložil veškeré doklady, které dokazují provedení prací na skládce. Připustil, že žalobce předložil faktury a zjišťovací protokoly podepsané jeho ředitelem a jednatelem společnosti TRH. Současně však uvedl, že ani formálně bezvadný doklad neznámá, že se jedná o daňově uznatelný výdaj. Krajský soud se ztotožnil s orgány finanční správy i v tom, že výpovědi zaměstnanců žalobce neprokazují provedení prací, neboť svědci nebyli schopni uvést konkrétní osoby ani strojní techniku externích dodavatelů prací. Přisvědčil daňovým orgánům i v tom, že výsledku tehdejšího jednatele žalobce nebylo třeba, neboť by mohl vést toliko k potvrzení již známých skutečností.

[8] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku ohledně chybného hodnocení záznamu v provozním deníku ze strany daňových orgánů. Připustil, že bod 10 písm. a) přílohy č. 1 vyhlášky Ministerstva životního prostředí č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady; dále jen „vyhláška“ (krajský soud uvedl, že jde o vyhlášku č. 382/2001 Sb., jedná se však o zjevnou písařskou chybu – pozn. soudu), provozovatelům zařízení k nakládání s odpady výslovně neukládá monitorovat údaje o cizích dodavatelích. Podstatné však podle krajského soudu je, že vyhláška obsahuje požadavek na evidování všech skutečností charakteristických pro

pokračování

provoz zařízení. Proto by bylo racionální, pokud by žalobce externí dodavatele, kteří prováděli pravidelné úpravy svahu skládky, monitoroval.

[9] Krajský soud uzavřel, že žalobcem předložený znalecký posudek dokládá toliko to, že fakturované práce musely být provedeny externí technikou, pokud to bylo pro žalobce ekonomicky výhodné. Nic to ovšem nemění na tom, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Nejprve namítá vnitřní rozpornost rozsudku, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Vnitřní rozpornost spatřuje v tom, že ačkoli krajský soud nepochybně faktické provedení prací spočívajících v úpravě skládky provozované stěžovatelem, současně uvedl, že pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, zůstává nevyřešená otázka o skutečném rozsahu těchto prací (tedy i výdaji, který má být uznán). Další rozpornost napadeného rozsudku je dle stěžovatele dána tím, že pokud krajský soud připustil, že provozní řád neukládá stěžovateli povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích, nemohl mu současně klást k tíži absenci takového údaje.

[12] Stěžovatel dále uvádí, že požadavek soudu na evidenci externích dodavatelů v provozním deníku není logický z více důvodů. Zaměstnanci stěžovatele totiž nemusí být informováni, kdo práce na skládce provádí. Je dostatečné, pokud jsou jim sděleny nezbytné informace pro jejich práci (např. že externí dodavatel bude odvážet průsakovou vodu). To postačí k tomu, aby zaměstnanec mohl ověřit, jestli se externí osoba nachází na místě, kde má činnost vykonávat. Stěžovatel dodává, že jelikož osoby provádějící zápis do deníku nemohly znát jméno externí osoby, nemohly ani při výslechu uvést název subjektu, který práce na skládce prováděl.

[13] Nesouhlasí s krajským soudem, že společnost TRH neměla zkušenosti se skládkovými pracemi. Tento závěr je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Kromě toho stěžovatel dodává, že zjištění krajského soudu, že s tímto typem prací neměl zkušenosti žádný ze subdodavatelů společnosti TRH, je mimo sféru vlivu stěžovatele, a proto mu ho nelze klást k tíži.

[14] Dále namítá, že krajský soud zopakoval závěry žalovaného ohledně nestandardnosti subdodavatelského vztahu, přestože je stěžovatel vyvrátil. Z napadeného rozsudku navíc není patrné, o jaké zjištění krajský soud tyto závěry opřel. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nedal společnosti TRH informace o provádění prací na skládce. Předání informací vyplývá především z výpovědi svědka T. B., předávacího protokolu a projektové dokumentace prací (z ní vyplývá rozsah prací). K absenci kontroly prováděných prací stěžovatel uvádí, že kontrolu prací bylo možné provádět až po jejich dokončení, a to odborným odhadem. Na základě provedené kontroly byl na základě „lístečků“ vytvořen návrh zjišťovacího protokolu. Existenci „lístečků“ potvrdil také T. B. (ředitel skládky), který návrh zjišťovacího protokolu zasílal k odsouhlasení jednatelem stěžovatele. Také vystavování faktur a jejich úhrada probíhala podle stěžovatele standardním způsobem. Skutečnost, že ve smlouvě o dílo ze dne 4. 1. 2010 byla sjednána pouze jednotková (tedy nikoli celková – pozn. soudu) cena díla, není neobvyklá, neboť konečný rozsah díla nebylo možné ke dni uzavření smlouvy o dílo stanovit. Nesouhlasí ani s tím, že je mu krajským soudem kladeno k tíži, že subdodavatelé vždy vyhotovovali fakturu ve stejný den a s identickým datem plnění. Tuto skutečnost stěžovatel nemohl ovlivnit.

[15] Stěžovatel dále vyvrací závěr krajského soudu, že nebylo prokázáno, že práce byly provedeny společností TRH. Podle stěžovatele není rozhodné, který subdodavatel společnosti TRH práce provedl, důležité je, že práce byly skutečně vykonány. To prokázal listinnými důkazy, výpověďmi svědků (zejména výpovědí svědka B.), specifikoval i druhy strojních zařízení, které práce provedly. Z daňového spisu je také patrné, že za provedené práce společnosti TRH zaplatil (a odvedl DPH), stejně tak společnost TRH zaplatila odpovídající cenu svému dodavateli. Provedení prací a jejich nezbytnost nakonec vyplývá ze znaleckého posudku Mgr. Tomáše Ondruška. Jestliže po stěžovateli krajský soud požaduje prokázání konečného (skutečného) dodavatele prací, přenáší na něj důkazní břemeno v nepřiměřeném rozsahu, tato skutečnost totiž stojí mimo sféru vlivu stěžovatele (jeho důkazní břemeno končí u společnosti TRH).

[16] V této souvislosti stěžovatel na několika stranách kasační stížnosti odkazuje na judikaturu Ústavního soudu (např. nález sp. zn. II. ÚS 664/06) a Nejvyššího správního soudu, jejíž závěry jsou použitelné také v nyní projednávané věci. Zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60, v němž soud posuzoval případ, ve kterém jiný správce daně po tehdejší žalobci požadoval prokázání skutečností, které měli správně dokládat jeho dodavatelé. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 – 66, ve kterém se uvádí, že při posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z faktur vystavených určitému obchodnímu partnerovi má být především prokázán vztah mezi daňovým subjektem a tímto smluvním partnerem, vztahy k dalšímu subdodavateli již nejsou tolik podstatné.

[17] Stěžovatel dále cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111. Zde se uvádí, že pokud hodlal správce daně vyloučit výdaje uplatněné žalobcem, je na něm, aby prokázal, že skutkový stav tvrzený žalobcem byl jiný, než tvrdil. Pokud „[ž]alobce např. jako důvod nutnosti subdodávky uvedl, že nemohl takový objem prací splnit pouze se svými zaměstnanci, a proto využil subdodávky, bylo na místě zabývat se důvodností takového tvrzení [...]. Teprve po zhodnocení objemu provedených prací, vlastních kapacit žalobce, počtu odpracovaných hodin, objemu proplacených mezd, místem výkonu prací a srovnáním období, kdy měly být prováděny apod., mohl správce daně, resp. žalovaný případně dospět k závěru o tom, že žalobce práce provedl např. výhradně vlastními pracovníky. Pouze za takové situace (bylo-li by prokázáno, že práce byly provedeny pracovníky žalobce v rámci jejich pracovní doby), by závěr o neoprávněném uplatnění výdaje byl na místě.“ Stěžovatel v návaznosti na citovaný judikát opakovaně uvádí, že doložil potřebu provedení prací i to, že práce byly provedeny (což nezpochybnil ani krajský soud). Správce daně i krajský soud však po stěžovateli požadují, aby doložil něco, co má prokázat společnost TRH, která vystupovala v pozici dodavatele.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí a odkazuje na své vyjádření k žalobě. Ztotožňuje se s krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že oprávněně zahrnul předmětné výdaje do základu daně z příjmů právnických osob.

[19] Ve shodě s napadeným rozsudkem uvádí, že není zřejmé, kdo byl skutečným dodavatelem fakturovaných služeb. Dodává, že u všech subdodavatelů bylo zjištěno, že k provedení prací neměli zaměstnance ani potřebnou strojní mechanizaci. Rovněž u nich absentovaly jakékoliv zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách. Všechny společnosti z řetězce subdodavatelů následně změnily název, své sídlo, jednatele a nemají k dispozici účetnictví.

[20] Žalovaný také nesouhlasí s tím, že orgány finanční správy požadovaly, aby stěžovatel prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu. Stěžovatel měl pouze prokázat tvrzení vyplývající z daňových dokladů. Žalovaný dodává, že jelikož byly v rámci subdodavatelského řetězce zjištěny nestandardní postupy (nepředání informací o provádění konkrétních prací na skládce, absence kontroly těchto prací, vypracování zjišťovacích protokolů na základě

pokračování

„*lístečků*“, které nebyly správci daně předloženy, vystavování různých faktur ve stejný den atd.), přešlo důkazní břemeno na stěžovatele. Ten však nebyl schopen daňovým orgánům objasnit okolnosti provedení prací.

[21] Žalovaný také vyvrací námitku stěžovatele, že je nerozhodné, který subdodavatel společnosti TRH práce provedl a zda to byl některý z deklarovaných subdodavatelů, či jakýkoliv jiný subjekt, který nebyl zjištěn. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72. V souladu s touto judikaturou krajský soud dospěl ke správnému závěru, že bylo na stěžovateli, aby prokázal provedení prací. Protože nebylo prokázáno, že práce byly realizovány dodavatelem a v rozsahu, který vyplývá z daňového dokladu, stěžovatel nemohl uplatnit cenu za provedené práce do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s. Dospěl pak k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v jeho vnitřní rozpornosti. K této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Afs 94/2007 – 107 (všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), v němž konstatoval, že „*[j]e-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních tébož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního).*“

[24] Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčuje. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Závěry krajského soudu, že nebylo zpochybněno faktické provedení prací spočívajících v úpravě skládky provozované stěžovatelem a zůstává nevyřešená otázka o skutečném rozsahu těchto prací a o tom, kdo je ve skutečnosti provedl (tedy i o oprávněnosti výdaje, který stěžovatel deklaroval jako daňově uznatelný), nejsou vzájemně rozporné. Faktické provedení prací na skládce totiž nemusí nutně znamenat, že tyto práce byly provedeny právě dodavatelem, který je uveden na daňovém dokladu za deklarovanou cenu. Jinak řečeno, tyto práce mohl provést kdokoli jiný za nižší cenu, než se podává na faktuře (v podrobnostech viz níže), práce mohl provést i stěžovatel sám.

[25] Stejně tak Nejvyšší správní soud nespatřuje rozpornost napadeného rozsudku ani v tom, že ačkoli krajský soud připustil, že provozní řád neukládá stěžovateli povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích, přesto mu kladl k tíži, že takové údaje neevidoval. Bod 10 písm. a) vyhlášky totiž stanoví **obecně** rozsah skutečností, které musí být denně zaznamenávány do provozního deníku. To však neznamená, že by z nich nebylo možné interpretačně dovodit povinnost stěžovatele **konkrétně** evidovat externí dodavatele v areálu svého zařízení (skládky). Mezi povinně zapisované skutečnosti se obecně řadí „*údaje charakteristické pro provoz zařízení*“, u čehož vyhláška stanoví příklady - jména obsluhy zařízení či vybrané údaje o sledování provozu zařízení. Vyhláška uvádí údaje charakteristické pro provoz zařízení pouze demonstrativně a není zde uvedeno výslovně i označení externího dodavatele či jeho pracovníka vykonávajícího činnost na zařízení. Z této skutečnosti však lze výkladem dovodit, že tento údaj by profesionální

provozovatel zařízení měl do provozního deníku uvádět, což stěžovatel nečinil. I v tomto ohledu je tedy napadený rozsudek přezkoumatelný a Nejvyšší správní soud dodává, že i jinak rozsudek logicky a uceleně reagoval na předloženou žalobní argumentaci stěžovatele.

[26] Co se týče vlastního věcného posouzení otázky naznačené v předchozím odstavci, Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že identifikace externího pracovníka vykonávajícího činnost na skládce lze podřadit pod pojem *údaj charakteristický pro provoz zařízení*. Proto je možné oprávněně očekávat, že profesionální provozovatel zařízení vede odpovídající evidenci cizích osob přítomných v zařízení (na skládce). Výše uvedené nelze vyvrátit ani námitkami stěžovatele, že tyto informace nebylo třeba zaměstnancům sdělovat. Skladování odpadu je totiž činností, na níž jsou kladeny vysoké požadavky z důvodu veřejného zájmu na ochraně životního prostředí, zájmu na bezpečnosti a ochraně zdraví veřejnosti, a proto je logické, že je přísně regulována právními předpisy (srovnej například § 21 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů). Jen stěží si tedy lze představit (při zohlednění charakteru odpadového hospodářství), že by byl externí osobě umožněn vstup na skládku odpadů (střežené místo, kde je vykonávána přísně regulovaná činnost), aniž by bylo zaznamenáno její jméno či název. Proto nelze krajskému soudu vytýkat, že absenci jakýchkoli konkrétních informací o subjektu provádějícím práce na skládce posoudil jako jednu z okolností vzbuzujících pochybnosti o tom, zda práce na skládce prováděl deklarovaný dodavatel – společnost TRH. Pokud stěžovatel poukazuje na záznamy v provozním deníku, ty obsahují pouze označení „*ext*“, což dle stěžovatele znamená „*externí dodavatel*“ – takové označení je však nedostatečné a nevěrohodné. Podstatné mimo jiné je, že u jiných osob je v provozním deníku zaznamenáno jejich jméno. Stěžovatel však neuvedl přesvědčivý argument, proč právě u externího dodavatele vykonávajícího předmětnou činnost na skládce zaměstnanci nemuseli znát jméno této osoby.

[27] Není ani pravdou - jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti - že krajský soud uvedl, že společnost TRH neměla zkušenosti se skládkovými pracemi. Krajský soud pouze konstatoval, že „*dle zjištění správce daně, subdodavatelé neměli k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci a rovněž u nich absentovaly zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách*“ (zvýraznění přidáno). Společnost TRH však byla dodavatelem, nikoli subdodavatelem ujednaných prací. Subdodavateli prací byly zbylé společnosti z řetězce dodavatelů (viz odst. [5] shora), a proto se výše citovaný závěr vztahoval pouze k nim. K námitce, že stěžovateli nemůže být kladeno k tíži, že s tímto typem prací neměl zkušenosti žádný ze subdodavatelů společnosti TRH, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato skutečnost podle krajského soudu dokládala pouze nestandardnost subdodavatelských vztahů a naopak nebyla kladena k tíži stěžovateli. Jednalo se navíc pouze o jednu ze skutečností, na základě nichž krajský soud dovodil, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že práce na jeho skládce byly skutečně provedeny společností TRH. Takovému závěru z hlediska přezkoumatelnosti nelze nic vytknout.

[28] Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodnou námitku, že stěžovatel vyvrátil závěr orgánů finanční správy ohledně nestandardnosti subdodavatelských vztahů, a proto jej nemohl krajský soud aprobovat. Nepřisvědčil ani tvrzení, že není zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl krajský soud k tomuto závěru.

[29] Předně je třeba uvést, že stěžovatel v žalobě nepředložil žádné tvrzení, jímž by vyvrátil závěry žalovaného. Namítal pouze, že tvrzená nestandardnost subdodavatelských vztahů mu nemůže být kladena k tíži, jelikož jeho důkazní břemeno končí u společnosti TRH (v podrobnostech k tomu viz níže). Krajský soud na straně 9 napadeného rozsudku podrobně rozvedl, z čeho správce daně neobvyklost subdodavatelských vztahů dovodil. S těmito závěry správce daně, které aproboval žalovaný (detailně je rozvedl především na stranách 26 až 28 svého

pokračování

rozhodnutí), se pak krajský soud ztotožnil, neboť je považoval za logické. Samotná skutečnost, že se krajský soud přiklonil k argumentaci orgánů finanční správy, není sama o sobě vadou. Při rozhodování soudu nelze vyloučit, že soud shledá argumentaci jedné ze stran natolik správnou a odůvodněnou, že není nutné či dokonce možné ji dále rozvádět. Krajský soud se v daném případě skutečně shodoval s názory orgánů finanční správy. Je zřejmé, že vycházel ze skutečností obsažených v daňovém spise a že tyto skutečnosti přezkoumal v mezích žalobních bodů. Nelze tak tvrdit, že se jednalo o automatické převzetí názoru daňových orgánů bez dalšího.

[30] Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s tím, že popsané obchodní vztahy mezi stěžovatelem, společností TRH a dalšími dodavateli jsou neobvyklé. V první řadě není zdaleka standardní, aby si zhotovitel po příjezdu na skládku sám vyhodnocoval rozsah prací, jehož kontrolu by objednatel po dokončení prací provedl „*odborným odhadem*“ tak, že posoudí, zda skutečný rozsah prací odpovídá tomu, co je uvedeno na jakémsi „*lístečku*“ (na který si většina svědků nevzpomíná), jež mu předal neznámý subdodavatel (zjištění o provedených pracích mělo být následně zapsáno do provozního deníku). Takový postup popsal svědek T. B., jehož výpovědi se stěžovatel dovolával s cílem vyvrátit závěr o neobvyklosti popsaných obchodních vztahů. Dle Nejvyššího správního soudu však výpověď tohoto svědka svědčí o opaku. V běžné obchodní praxi má objednatel zájem zachovat si kontrolu nad zadáváním prací. To ostatně předvíдалa i smlouva o dílo v článku 6 [která je přílohou i) protokolu o ústním jednání ze dne 18. 7. 2013, č. l. 24 veřejné části I. daňového spisu], což nepochybně složilo k tomu, aby měl objednatel (stěžovatel) kontrolu nad rozsahem prací a následně i účtovanou cenou, protože byla určena jen jednotkovou (nikoli pevnou) cenou. Z daňového spisu však plyne, že stěžovatel takto nepostupoval.

[31] Podstatné také je, že svědek B. neznal žádná jména osob, které měly na skládce fakticky práce provádět, ačkoli si je pamatoval u jiných zakázek menšího rozsahu. Rovněž je třeba přisvědčit orgánům finanční správy, že stanovení jednotkové ceny díla ve smlouvě není obvyklé, neboť objednatel by tím ztratil jakoukoli jistotu o skutečně účtované ceně a rozsahu a způsobu provádění díla. Stěžovatel v roli objednatele by tak neměl žádnou jistotu o konečných nákladech na provádění prací. To samé platí o skutečnosti, že subdodavatelé vždy vyhotovovali fakturu ve stejný den a s identickým datem plnění jako stěžovatel se společností TRH. Ačkoli je pravdou, že tato okolnost stojí mimo sféru vlivu stěžovatele, nepochybně ve spojení s dalšími skutečnostmi přesvědčivě dokresluje neobvyklost popsaných obchodních vztahů.

[32] Je proto také třeba přisvědčit krajskému soudu, že nebylo prokázáno, že práce byly provedeny společností TRH, tedy dodavatelem a v rozsahu vyplývajícími z daňových dokladů. Krajský soud připustil, že stěžovatel předložil faktury, které měly dokládat provedení prací. Současně však vhodně odkázal na rozsah důkazního břemene dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a judikaturu, ze které vyplývá, že ani formálně bezvadný doklad nutně neznamená, že výdaj na něm obsažený je daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud správně hodnotil, že orgány finanční správy účinně zpochybnily správnost předložených daňových dokladů provedením celé řady důkazů. Těmi jsou především výpovědi svědků T. G. a P. B. (zaměstnanci stěžovatele pracující na skládce), kteří si nepamatovali na žádné externí dodavatele, dále chybějící evidence externích dodavatelů na skládce v provozním deníku či nestandardní postupy při zadávání rozsahu prací a její fakturaci.

[33] Ke zjišťovacím protokolům - podkladům pro fakturaci - lze ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem uvést, že ty dle výpovědi T. B. byly vyhotoveny na základě jakýchsi „*lístečků*“ (které se však nepodařilo nalézt), což také ukazuje na neobvyklost obchodních vztahů. Věrohodným důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti TRH nemůže být za dané situace jen holá skutečnost, že za předmětné práce stěžovatel skutečně vynaložil výdaj,

kteřý vyplývá z faktur. To samé platí o záznamech v provozním deníku (kteřé jsou neurčité, protože neuvádějí žádné konkrétní údaje o externích osobách a jejich pracích na skládce, ale obsahují pouze označení „*ext*“, což dle stěžovatele znamená „*externí dodavatel*“), odborném vyjádření společnosti KPMG či znaleckém posudku Mgr. Tomáše Ondrůška. Vyjádření KPMG pouze uvádí, že nelze toliko na základě informací obsažených ve výroční zprávě stěžovatele za rok 2010 dojít k závěru, zda má společnost dostatečnou technickou či výrobní kapacitu pro konkrétní zakázku (vzhledem k technickým a bezpečnostním parametrům dané zakázky, případně vytižení vlastních kapacit v době provádění zakázky). Tento závěr je však příliš abstraktní, navíc *de facto* neobsahuje polemiku se správcem daně. Podstatné je, že je zde pouze uvedeno, že výroční zpráva nemůže být jediným podkladem, na základě kterého by bylo možné určit, zda má společnost dostatečnou technickou či výrobní kapacitu pro konkrétní zakázku. Vyjádření KPMG však nezpochybňuje, že správce daně další informace o kapacitách žalobce měl. Stěžovatel proto tímto vyjádřením nemůže vyvrátit závěr správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 2. 2015, č. j. 263586/153216-60562-804391, podle něž je z výroční zprávy zřejmé, že stěžovatel má technickou kapacitu pro provádění prací, které byly svěřeny společnosti TRH jako externímu dodavateli.

[34] Co se týče znaleckého posudku Ing. Ondrůška, Nejvyšší správní soud má za to, že z něj pouze vyplývá, že práce na skládce byly skutečně provedeny a byly nezbytné; již se však v něm nic nestanoví o tom, kdo tyto práce fakticky realizoval. Ostatně znalec vycházel právě z faktur a dalších listin, které správce daně účinně zpochybnil na základě dalších provedených důkazů (viz výše).

[35] Tvrzení v kasační stížnosti, že stěžovatel za provedené práce společnosti TRH zaplatil (a odvedl DPH), stejně tak společnost TRH zaplatila odpovídající cenu svému dodavateli, je pak nepřijatelnou námitkou podle § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s., jelikož nemá svůj předobraz v žalobě. Z dispoziční zásady vyplývá, že již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud by stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít svou kasační stížnost. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo, a proto se Nejvyšší správní soud výše uvedenou námitkou dále nezabýval.

[36] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, že nebylo prokázáno, že dotčené práce byly provedeny společností TRH, ani žádným dalším dodavatelem ve zjištěném dodavatelském řetězci. Podstatné pro tento závěr je, že stěžovatel, respektive svědci - zaměstnanci stěžovatele - nebyli schopni identifikovat žádný konkrétní subjekt, který měl dotčené práce provést, ani nedokázali objasnit bližší okolnosti provedení těchto prací ze strany externího dodavatele. Naopak z provedeného dokazování (především z výroční zprávy stěžovatele) je zřejmé, že stěžovatel sám měl k dispozici potřebnou techniku i zaměstnance, kteří práce určeného druhu prováděli přímo.

[37] Již krajský soud správně uvedl, že daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly, aby prokázal skutečnosti, jež jsou mimo jeho dispozici (např. jaký subjekt byl dodavatelem společnosti TRH). Stěžovatel však měl uvést, kdo konkrétně práce provedl, aby bylo možné posoudit, zda výdaje, na jejich provedení stěžovatel údajně vynaložil, jsou daňově uznatelné. U výdajů, které snižují daňový základ poplatníka, je totiž třeba splnit následující podmínky. Musí být prokázáno, že (1) poplatník výdaje skutečně vynaložil, (2) v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, (3) ve stanoveném zdaňovacím období a (4) za výdaje je musí považovat zákon. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují shora uvedené podmínky (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Již první z výše uvedených předpokladů však stěžovatel



pokračování

neprokázal, či přesněji řečeno, hodlal jej doložit fakturami a souvisejícími doklady, avšak po relevantním zpochybnění těchto podkladů již neprokázal, že k realizaci plnění ze strany společnosti TRH (či jejích subdodavatelů) skutečně došlo. Proto je správný závěr krajského soudu, že pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný (či sám stěžovatel), zůstává zde otázka o skutečném rozsahu těchto prací a o nákladech vynaložených stěžovatelem za tyto práce, a tedy i o výdaji, který má být uznán pro účely daňové.

[38] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že nevylučuje, že za jiné situace by k prokázání oprávněnosti nároku na uznání nákladů pro účely daně z příjmů stačilo, pokud by daňový subjekt provedení určitých prací, za něž fakticky vynaložil výdaje (které mají být daňové uznatelné), doložil formálně bezvadnými fakturami vyhotovenými existujícími subjekty, a faktické provedení prací by daňové orgány nezpochybnily. Potom by platilo, že správce daně, který by hodlal nárok na odpočet daně zpochybnit, by musel prokázat, že daňový subjekt fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil, tedy že nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného nákladu (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, či ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27). V případě stěžovatele je však situace odlišná. Podstatné totiž je, že ačkoli nebylo zpochybněno faktické provedení prací na skládce, které bylo doloženo formálně bezvadnými doklady, okolnosti projednávané věci jsou takové, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda k realizaci plnění skutečně došlo ze strany společnosti TRH (či jejích subdodavatelů). Těmi jsou především neurčité zápisy v provozním deníku (při současném zohlednění charakteru podnikatelské činnosti stěžovatele, která podléhá přísné regulaci; odstavec [26] výše), hodnocení výpovědí svědků - zaměstnanců stěžovatele - kteří si nepamatovali, že by nějací externí dodavatelé vykonávali práce na skládce, případně nebyli schopni sdělit jméno těchto osob, ačkoli si je vybavovali u zakázek menšího rozsahu (odstavce [31] a [32] tohoto rozsudku), či závěr výroční zprávy, že stěžovatel má technickou kapacitu pro provádění prací (odstavec [33] shora).

[39] Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel na několika stranách kasační stížnosti odkazuje na judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Tato judikatura však není přílehavá. Prakticky ve všech zmiňovaných rozhodnutích správní soudy konstatovaly, že na tehdejší daňové subjekty bylo přenášeno důkazní břemeno v nepřiměřeném rozsahu. V těchto rozhodnutích však byly posuzovány skutkově odlišné případy oproti nynější věci, závěry v nich uvedené proto nelze vztáhnout na věc stěžovatele.

[40] Konkrétně v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2007 – 60, tehdejší daňový subjekt prokazoval přijetí zdanitelného plnění několika důkazními prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (oproti nyní projednávané věci), avšak správce daně je posoudil jako nedostatečné. Nejvyšší správní soud v judikovaném případě dospěl k závěru, že předložené důkazy k prokázání uskutečnění plnění stačí. To samé platí o rozsudku č. j. 1 Afs 328/2017 – 66, ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH za plnění spočívající v poskytnutí reklamních služeb. I v této věci soud konstatoval, že důkazy předložené tehdejším daňovým subjektem představují dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce mezi ním a jeho obchodním partnerem probíhala (což však v projednávaném případě nenastalo), byť ve výpovědích určitých svědků se vyskytly dílčí odchylky. Je tedy zjevné, že v judikovaném případě (na rozdíl od nynějšího) nevznikly pochybnosti o tom, že plnění ze strany konkrétního poskytovatele služeb (reklamy) bylo poskytnuto. Ani závěry rozsudku č. j. 5 Afs 74/2009 – 111, nejsou přílehavé na nyní projednávanou věc. Podstatné totiž je, že krajský soud i daňové orgány v nyní projednávané věci nezpochybnily potřebu subdodávek ani nezbytnost prací na skládce stěžovatele, ale vyjádřily důvodné pochybnosti, zda práce byly provedeny tak, jak se podává na daňovém dokladu.

Tím došlo k přesunu důkazního břemene na stěžovatele; ten však nepředložil dostatečné důkazy, které by byly způsobilé řádně odůvodnit pochybnosti správce daně vyvrátit.

[41] Pro úplnost lze dodat, že odkazované rozhodnutí II. ÚS 664/06 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <https://nalus.usoud.cz>) není nálezem, ale usnesením, navíc se týká trestního řízení. Zřejmě se zde stěžovatel dopustil chyby v psaní a mínil náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož Nejvyšší správní soud vycházel též v rozsudku ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 – 31 (který stěžovatel rovněž zmiňuje v kasační stížnosti). Závěry uvedené v posledně uvedeném rozsudku však nelze chápat tak, že z hlediska uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní, kdo uskutečnil plnění pro daňový subjekt. Vyplyvá z něj toliko to, že formální nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem, tedy že dodavatelem nemusí být právě osoba uvedená na předloženém dokladu; za takové nestandardní situace nelze rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31). Jak plyne z uvedeného, skutková situace v projednávané věci je výrazně odlišná, a pro nelze použít ani závěry zmiňovaného nálezu Ústavního soudu.

[42] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek není zatížen tvrzenými vadami, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[43] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady, které by převyšovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 23. dubna 2020

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu