



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **VHN – kovo s. r. o.**, se sídlem Tvarožná 50, Tvarožná, zastoupené Mgr. Romanem Stýblem, advokátem, se sídlem Křížová 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19493/12-1200-701175, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2015, č. j. 29 Af 9/2013 – 116,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno - venkov (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly zahájené dne 1. 10. 2010 doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 4. 2012, č. j. 203669/12/293512706630 (dále též „platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3 433 080 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně doměřené daně, tj. ve výši 686 616 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19493/12-1200-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na závěru, že žalobkyně do daňově účinných nákladů za rok 2008 neoprávněně uplatnila faktury za provedené služby (svažování, broušení a vibrování dveří) v celkové částce 16 339 782 Kč, a to od dodavatelů TOVOPmont s. r. o. (v částce 14 992 707 Kč) a Nice Bridge s. r. o. (v částce 1 347 075 Kč).

[2] Finanční ředitelství v Brně, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány (zde Finanční ředitelství v Brně), rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb. (zde tedy Odvolací finanční ředitelství). Za žalovaného tak bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Brně, tak Odvolací finanční ředitelství jako jeho kompetenční nástupce.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2015, č. j. 29 Af 9/2013 - 116 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nese daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti. I pokud předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vzniknout pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Prokáže-li správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně rozptýlit a doložit další důkazní prostředky, které by jeho prvotní tvrzení osvědčily. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je tedy pro zjištění základu daně možné odečíst pouze ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že k transakci skutečně došlo deklarovaným způsobem, neboť existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo.

[4] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně unesl své důkazní břemeno a své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní dostatečně odůvodnil, a to především ve výzvách k prokazování skutečností ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011. Žalobkyně totiž nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. jednaly, ani osoby, které deklarované práce prováděly. Za této situace přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala oprávněnost uplatněných výdajů. Krajský soud uvedl, že žalobkyně kromě faktur nepředložila žádný jiný důkaz, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli. Předložila sice řadu důkazů souvisejících s její obchodní činností, ty však nemohly prokázat, že práce uvedené na předložených fakturách uskutečnil deklarovaný dodavatel. Krajský soud v této souvislosti připomněl, že předmětem sporu nebylo to, zda zboží (materiál) skutečně existovalo a zda s ním žalobkyně skutečně obchodovala; sporné bylo to, zda byly fakturované služby provedeny tak, jak bylo deklarováno. Dle názoru krajského soudu bylo možné za určitý důkaz ve prospěch žalobkyně považovat předávací listy, jejich hodnota však byla snížena tím, že v nich byla jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratelé společnosti Nice Bridge s. r. o. nebo TOVOPmont s. r. o., byly vyhotoveny za celé (kalendářní) měsíce, bylo na nich použito pouze razítko odběratele s nečitelným podpisem a nebyla v nich uvedena jména osob, které dodavatele a odběratele zastupovaly. Výpovědi svědků byly neurčité, jednatele výše zmiňovaných společností uvedli, že předložené faktury nevystavili ani nepodepsali, jednatele žalobkyně neznají a práce nezajišťovali. Svědek Chilo-Ptáček sice vypověděl, že společnost Nice Bridge s. r. o. práce pro žalobkyni provedla, avšak jeho výpověď nelze hodnotit jako věrohodnou, neboť uvedl, že s žalobkyní nejednal a vše zařizoval blíže neurčený pan N. Dále byly provedeny výslechy svědků I. V. a J. N. (kterých se žalobkyně domáhala), nicméně ty také neprokázaly, že sporné práce skutečně byly provedeny deklarovaným způsobem. Daňové orgány také řádně odůvodnily, proč neprovedly výslechy dalších svědků.

pokračování

[5] Krajský soud dal žalobkyni za pravdu v tom, že správce daně kladl zbytečně velký důraz na to, že sporné práce měly být prováděny subdodavatelsky a že deklarovaní dodavatelé byli v době daňové kontroly nekontaktní. Veškeré závěry žalovaného je však třeba chápat v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí, tedy tak, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně se vystavuje riziku, že ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neprokáže daňovou účinnost nákladů v jí uvedené výši, když při tak rozsáhlém objemu prací není schopna označit osobu, se kterou tyto práce sjednávala, případně kdo je prováděl. Krajský soud uvedl, že není třeba trvat na tom, aby jednatel žalobkyně znal z paměti osobní data všech osob vystupujících za dodavatelské společnosti, nicméně s odstupem cca dvou let od provedení prací by nemělo být problémem vyhledat alespoň jména osob, se kterými byl obchod uzavřen. Lze předpokládat, že když si zástupci dotčených subjektů natolik důvěřují, že ohledně takto rozsáhlého obchodu neuzavřeli písemnou smlouvu, tak znají alespoň svoje jména. Mezi další okolnosti zpochybňující věrohodnost předložených faktur patřilo to, že dodavatelé Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. neměli v rozhodné době žádné zaměstnance a předmět jejich činnosti uvedený v obchodním rejstříku neodpovídal charakteru provedených prací. Správce daně rovněž na základě výzvy adresované společnosti Raiffeisenbank a. s. zjistil, že na některých fakturách společnosti Nice Bridge s. r. o. byl uveden bankovní účet, který k datu vyhotovení faktur (říjen 2008) ještě ani neexistoval. Pokud žalovaný tuto skutečnost na rozdíl od správce daně v napadeném rozhodnutí zmínil, nebylo to v rozporu se zásadou dvojinstančnosti řízení.

[6] Krajský soud uvedl, že jakkoli je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejpřesněji, daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobkyně se však v daňovém i soudním řízení soustředila více na zpochybňování odůvodnění platebního výměru. Například z výpovědí svědků Chilo-Ptáka a Kaluse vyplynulo, že za dodavatele jednal se žalobkyní pan N., resp. pan V., žalobkyně však na tuto novou okolnost žádným přiměřeným způsobem nereagovala a ani se nesnažila prokázat, že tyto osoby zná či že s nimi jednala. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně byla daňovými orgány vyzvána, aby prokázala faktické uskutečnění deklarovaných prací, avšak své důkazní břemeno neunesla, a tak ani deklarované výdaje nemohly být uznány jako započitatelné a daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Sporné výdaje však byly jen částí celkového účetnictví žalobkyně a po jejich vyloučení mohl být s přihlédnutím k ostatním důkazům dodatečně stanoven základ daně a vyměřena daňová povinnost. V daném případě tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak požadovala žalobkyně.

[7] Krajský soud shrnul, že žalobkyni se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti daňových orgánů o věrohodnosti jí předložených faktur. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a své závěry řádně odůvodnil. Nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, nelze na nyní posuzovanou věc aplikovat, neboť jednatel společnosti TOVOPmont s. r. o. byl vyslechnut, přičemž uvedl, že žalobkyní předložené faktury nepodepsal. Jednatel společnosti Nice Bridge s. r. o. uvedl, že podpisy na fakturách jsou pana N. (blíže neurčeného). Žalobkyně nebyla schopna označit osobu, se kterou předmětné práce sjednávala, a nebylo tak ani možné tuto osobu s tvrzeními žalobkyně konfrontovat. Zatímco tedy v případě řešeném Ústavním soudem stěžovatel neměl možnost prokázat uskutečnění obchodního případu jinak než např. ověřením pravosti podpisu zemřelého jednatele, v nyní posuzované věci byla jednak provedena řada důkazů (ty však nesvědčily ve prospěch žalobkyně), jednak měla žalobkyně možnost označit další důkazy k prokázání, že zdanitelná plnění skutečně proběhla tak, jak jsou deklarována na předložených

dokladech, nicméně tak neučinila. Skutečnost, že dodavatelé byli nekontaktní, byla podstatná pro vznik pochybností správce daně ohledně předložených faktur, nebyla však stěžejním důvodem pro neuznání žalobkyní deklarovaných nákladů jako daňově účinných.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Daňovým orgánům a krajskému soudu vytkla, že správce daně neměl žádné oprávněné a skutečné důvody k pochybám o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti faktur vystavených společnostmi Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na výzvy správce daně k prokazování skutečností ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011, pak v nich nejsou uvedeny žádné důvody k takovým pochybnostem. Stěžovatelka uvedla, že nemůže obstát ani odkaz na výpověď jejího jednatele ze dne 6. 12. 2010 a její vysvětlení ze dne 15. 12. 2010, neboť po ní nelze požadovat, aby si domýšlela, proč a jaké konkrétní pochybnosti má správce daně o kontrolovaných dokladech, nebo aby bez jakékoli možnosti odhadnout, co a za jakým účelem po ní správce daně požaduje, reagovala na obecné výzvy typu „prokažte jinak než svým tvrzením“. Krajský soud takovým výkladem důkazního břemene v daňovém řízení setřel rozlišení, ve kterém okamžiku je důkazní břemeno na straně daňového subjektu, a kdy je na straně daňových orgánů. Krajský soud tedy neuvedl, kdy a jak správce daně své důvodné pochybnosti vyjádřil, resp. ve které listině se tak stalo. Stěžovatelka se důvody k pochybnostem dozvěděla až ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí. Dle názoru stěžovatelky není možné souhlasit s tím, aby výzvy k prokazování vydávané správcem daně neobsahovaly uvedení konkrétních důvodů k pochybnostem. Nelze připustit, aby správce daně mohl vydávat tyto výzvy jako neodůvodněný, formální akt, který má direktivní a kontumační účinky pro daňový subjekt.

[9] Stěžovatelka nesouhlasila s tvrzením krajského soudu, že předložila jen důkazy, které nemohly prokázat, že služby uvedené na fakturách uskutečnil deklarovaný dodavatel. Stěžovatelka správcem daně doložila množství a časové kalkulace sporných prací, počet a strukturu svých zaměstnanců, nabídku sdružení fyzických osob a zejména bankovní výpisy o provedení bezhotovostních plateb k úhradě předložených faktur, které jsou jasným důkazem, že dodávky prací musely být realizovány mezi stěžovatelkou a společnostmi Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Sám krajský soud připustil, že předávací listy mohou být považovány za důkaz ve prospěch stěžovatelky, avšak jeho názor, že jejich vypovídací hodnota byla snížena, je subjektivní a neopodstatněný. Krajský soud neobjektivně hodnotil výpovědi jednatele společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. Ondřeje Kaluse a Daniela Chilo-Ptáka, neboť v napadeném rozsudku uvedl jen tu část jejich výpovědí, která vyzněla v neprospěch stěžovatelky. Neuvedl však další část jejich výpovědí svědčící ve prospěch stěžovatelky, tj. že Ondřej Kalus byl s panem V. dvakrát v prostorách stěžovatelky a viděl prováděné práce a že Daniel Chilo-Ptáček potvrdil, že k uskutečnění služeb došlo v prostorách stěžovatelky a že se tam byl dvakrát podívat s panem N. Stěžovatelka namítla, že postup krajského soudu hraničí s nadržováním žalovanému, neboť na listiny předložené stěžovatelkou a formu a obsah informací prezentovaných stěžovatelkou má zcela jiné měřítko (vždy kritické a s výhradami) než na formu a obsah plnění povinností daňových orgánů.

[10] Stěžovatelka odmítla názor krajského soudu, že měla cca po dvou letech dohledat či znát jména zástupců společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Stěžovatelka měla plnou kontrolu nad průběhem sporných prací, neboť práce se prováděly postupně a stěžovatelka platila až po provedení prací, které si měla možnost před úhradou jejich ceny zkontrolovat. Krajským

pokračování

soudem proklamovaná důvěra mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli tedy nebyla nezbytná, neboť pokud by tito dodavatelé neodvedli práci bez vad, neobdrželi by platbu. Krajský soud tedy dle názoru stěžovatelky nesprávně interpretoval předložené listiny, neboť se izolovaně zaměřil na celkové parametry obchodu, tj. na dobu provádění prací a jejich cenu, avšak neuvědomil si jejich časové a množstevní rozdělení a další podmínky, především platební. Důkazem tvrzení stěžovatelky je i evidentní návaznost v provádění prací společností Nice Bridge s. r. o., která práce prováděla od října roku 2008 poté, co společnost TOVOPmont s. r. o. přestala od září roku 2008 plnit potřebné množství prací. Krajský soud rovněž pochybil, když za podstatnou okolnost považoval neodpovídající předmět činnosti těchto společností uvedený v obchodním rejstříku a neprovedl dokazování spisem rejstříkového soudu, aby bylo postaveno najisto, kdy došlo k výmazu činnosti „instalatérství, topenářství“ u společnosti TOVOPmont s. r. o. Tento údajný důvod k pochybnostem svědčí pouze o nesrovnalostech mezi skutečným stavem a stavem zapsaným v obchodním rejstříku, přičemž podobné nedostatky má v tomto ohledu mnoho společností v celé České republice. Z nedbalosti při zápisu do obchodního rejstříku nelze dovozovat žádnou překážku pro to, aby obě společnosti mohly pro stěžovatelku vykonávat dodávky prací. Stěžovatelka poukázala na to, že správce daně jí uznal veškeré náklady vynaložené v roce 2008 na nákup materiálu jako daňově účinné, mezi jinými i nákup materiálu od společnosti Nice Bridge s. r. o. Správce daně ani žalovaný tak žádnou pochybnost o věrohodnosti a průkaznosti výdajů stěžovatelky na koupi materiálu neměli, a to i přesto, že společnost Nice Bridge s. r. o. neměla v obchodním rejstříku zapsaný relevantní předmět činnosti (obchodní činnost). Krajský soud však neshledal v tomto odlišném přístupu správních orgánů ke shodným případům žádnou vadu.

[11] Stěžovatelka namítla, že správce daně ani žalovaný nevznesli oprávněný důvod k pochybnostem, neboť žádný z těchto důvodů (tj. absence zaměstnanců dodavatelů, nedostatky v předmětu jejich činnosti, drobné pomýlení jednatele stěžovatelky ve stavu jejich zaměstnanců, údajná neznalost osob vystupujících za dodavatele, chybné údaje v předávacích listech) nebránil ani nemohl bránit společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. faktickému výkonu fakturovaných prací. Výsledky dožádání Finančního úřadu pro Prahu 3 a Finančního úřadu pro Prahu 6 paradoxně svědčí ve prospěch stěžovatelky, neboť obě společnosti v kontrolovaném roce podaly daňové přiznání a vyvíjely aktivní činnost. Daňové orgány se nesnažily úplně a správně zjistit skutkový stav, neboť se spokojily s informací, že obě společnosti jsou nekontaktní a v místě sídla se nenachází. To svědčí o úmyslu daňových orgánů osvědčit nemožnost kontroly, s čímž se netajil ani žalovaný, který při jednání dne 19. 5. 2015 vyjádřil (dle stěžovatelky nehorázně neobjektivní a šikanózní) názor, že k tíži stěžovatelky jde to, že obchoduje se společnostmi, které jsou následně nekontaktní. Stěžovatelka byla přesvědčena, že jí navržené svědkové (R. H. a Č. S.) mohli objasnit, jak společnost Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. naložily s penězi na účtech po jejich přijetí od stěžovatelky a v této souvislosti objasnit i jejich činnost např. ve vztahu k jejich subdodavatelům. Stěžovatelka namítla, že krajský soud nahradil dohady daňových orgánů vlastním subjektivním názorem na to, jak co bylo myšleno a co by si měla stěžovatelka pamatovat, zvláště pak s poukazem na výši deklarovaného finančního plnění. Stěžovatelka v této souvislosti konstatovala, že zákon nerozlišuje požadavky na doložení nákladů podle jejich výše. Stěžovatelka shrnula, že žádná pochybnost žalovaného a správce daně o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur nebyla přesvědčivá a krajský soud měl postupovat v souladu se zásadou *in dubio contra fisci*, podle které nemá být za takové situace preferován zájem státu na výběru daně.

[12] Stěžovatelka poukázala na to, že platební výměr byl označen tak, že byl vydán za zdaňovací období roku 2008, avšak správce daně při výpočtu doměrku zjevně vycházel z celkových výsledků kontroly, tedy i za rok 2009. Správce daně tedy platební výměr zatížil vadou, která zůstala bez povšimnutí jak ze strany žalovaného, tak ze strany krajského soudu,

který se tak nezabýval přezkumnou činností v rozsahu, který mu předepisuje zákon, a s touto vadou se nijak nevypořádal. Stěžovatelka poukázala na to, že určitá část argumentace krajského soudu o důvodných pochybnostech správce daně se vztahuje jen k dodávce prací jednou ze společností, avšak ve vztahu k fakturám vydaným druhou společností jsou okolnosti odůvodňující údajné pochybnosti správce daně a žalovaného bezvýznamné. Tato argumentace krajského soudu je tedy obsoletní a nelze z ní automaticky dovozovat neoprávněnost nákladů vynaložených stěžovatelkou na úhradu všech předložených faktur. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že neexistence účtu společnosti Nice Bridge s. r. o. u Raiffeisenbank a. s. v době poskytnutí plnění se vztahuje pouze k plnění poskytnutému touto společností, a tedy neuznaným nákladům ve výši 1 347 075 Kč, a nikoli k nákladům ve výši 14 992 707 Kč, které stěžovatelka uhradila společnosti TOVOPmont s. r. o. Tyto náklady byly podstatně vyšší a jejich vynaložení, resp. pochybnosti o jejich vynaložení, měl krajský soud stejně jako žalovaný posuzovat zvlášť. Krajský soud se tedy důsledně nezabýval posouzením zjištěného skutkového stavu a jen šablonovitě přisvědčil tvrzením žalovaného, aniž by relevantní okolnosti jakkoli diferencoval a specifikoval, které se vztahují ke společnosti Nice Bridge s. r. o. a které ke společnosti TOVOPmont s. r. o. K jednotlivým skutečnostem se krajský soud vyjádřil toliko paušálně a posuzoval je způsobem, z něhož mnohdy ani není zřejmé, zda je hodnotil ve prospěch daňových orgánů, či ve prospěch stěžovatelky, anebo jaký závěr ve vztahu k nim učinil.

[13] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti upozornila na to, že jedinou příčinou a důvodem vydání platebního výměru a napadeného rozhodnutí byla nekontaktnost a nedostupnost společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Tvrzení žalovaného, že ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal, že doklady a důkazní prostředky stěžovatelky jsou nevěrohodné, tedy není pravdivé a je jen zástupným důvodem, neboť není opřeno o žádné bezpečně prokázané skutečnosti. Postup daňových orgánů je tak v rozporu s § 8 daňového řádu, podle něhož daňové orgány mimo jiného nemají přistupovat rozdílně ke skutkově shodným či obdobným případům, pokud k tomu není důvod. Za takový důvod nelze považovat skutečnost, že společnosti Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. přestaly po kontrolovaném zdaňovacím období plnit své daňové povinnosti a ostatní dodavatelé stěžovatelky nikoli. Stěžovatelka doložila, resp. chtěla doložit, že daňové orgány přistupovaly k hodnocení obdobných případů rozdílně, avšak nápravy se nedomohla ani v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka namítla i to, že napadené rozhodnutí i napadený rozsudek jsou v rozporu s ekonomickou logikou, neboť na dosažení výnosů konkretizovaných stěžovatelkou částkou 138 210 000 Kč musely být vynaloženy (adekvátní) náklady. To daňové orgány respektovaly a rovněž potvrdily pořízení materiálu a prací a jejich vynaložení na finální zpracování výrobků. Daňové orgány tak připustily, že náklady musely být vynaloženy, ale protože měly o subjektu, který je účtoval, pochybnosti, paradoxně stěžovatelce neuznaly žádné náklady.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně považoval dodávky materiálu za prokázané, neboť ve skladové evidenci stěžovatelky byly veškeré nákupy i spotřeba materiálu zaevidovány a výrobky z tohoto materiálu byly řádně vyfakturovány a zaúčtovány do výnosů. Jiná situace však nastala ve vztahu k prokázání nákladů vynaložených na služby od společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Stěžovatelka nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které jménem těchto společností jednaly nebo prováděly práce, a ani dožádaným správcům daně se nepodařilo prověřit faktické uskutečnění prací. Správce daně tedy stěžovatelku opakovaně vyzval, aby prokázala, že k poskytnutí služeb skutečně došlo. Za této situace přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, která se snažila prokázat provedení prací, avšak činila tak prostřednictvím irelevantních důkazů, které s věcí vůbec nesouvisely anebo provedení prací neprokazovaly. Naopak výslechy svědků, které navrhovala jako důkaz sama stěžovatelka, pouze potvrdily původní pochybnosti správce daně. K tíži stěžovatelky jde i to, že na některých fakturách byl uveden bankovní účet, který k datu jejich vyhotovení ještě

pokračování

ani neexistoval, což potvrzuje, že tyto faktury musely být vyhotoveny až dodatečně. Ke kasační námitce stěžovatelky, že výzvy ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011 neobsahovaly žádné pochybnosti správce daně, žalovaný jednak uvedl, že tato námitka byla v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, jednak považoval tyto výzvy za dostatečně určité. Žalovaný uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy nemůže být splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně řádného. Žalovaný se rovněž neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že stěžejním důvodem pro neuznání nákladů na služby přijaté od společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. byla nekontaktnost těchto společností. Námitku, že správce daně při vydání platebního výměru vycházel z výsledků kontroly provedené nejen za rok 2008, ale i za rok 2009, uplatnila stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, a proto se s ní daňové orgány ani krajský soud nemohly vypořádat. Žalovanému nebylo zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozovala, že krajský soud některé své závěry dostatečně nespécifikoval a nesprávně je vztáhl na oba dodavatele stěžovatelky, když z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že tvrzení krajského soudu o neexistenci bankovního účtu se vztahuje pouze k některým fakturám společnosti Nice Bridge s. r. o. Ve vztahu k dalším námitkám stěžovatelky odkázal žalovaný na svá vyjádření v řízení před krajským soudem a na napadené rozhodnutí a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[16] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud nejprve považuje za vhodné stručně shrnout relevantní právní úpravu. Z procesního hlediska se nyní posuzovaná věc řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, za jehož účinnosti byla zahájena daňová kontrola, resp. po 1. 1. 2011 daňovým řádem (srov. § 264 odst. 1 daňového řádu). Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů platí, 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.“ Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze tedy uznat 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[18] Mezi stěžovatelkou a žalovaným bylo sporným především to, zda stěžovatelkou deklarované práce, které měly být provedeny společnostmi Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o., byly skutečně provedeny. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo z poslední doby ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 204/2014 – 32; judikatura k daňovému

řízení sice byla formulována především za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak její závěry jsou v zásadě aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu) stojící na tom, že každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož 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. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), uvedl, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stihá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázajících se vylučně k daňové povinnosti subjektu.*“

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti polemizovala především se splněním podmínky § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a s tím spojeným přechodem důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku. V této souvislosti správci daně vytýkala např. to, že žádné oprávněné a skutečné důvody k pochybnostem neměl; že jeho výzvy k prokázání skutečností neobsahovaly konkrétní důvody k pochybnostem; že dostatečně neprokázal, že doklady a důkazní prostředky jsou nevěrohodné; že správce daně nevyšel z žádných bezpečně prokázaných skutečností apod. Z hlediska logické posloupnosti kasačních námitek Nejvyšší správní soud nejprve musí vypořádat výtku stěžovatelky, že krajský soud pochybil, když konstatoval, že správce daně své pochybnosti o předložených fakturách dostatečně odůvodnil ve výzvách k prokázání skutečností ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011. Předně je třeba konstatovat, že tato námitka nemůže být nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (jak ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl žalovaný), neboť stěžovatelka v ní rozporovala konkrétní závěry krajského soudu vyslovené v souvislosti s vypořádáním její žalobní argumentace, že daňové orgány nedostatečně odůvodnily své pochybnosti o věrohodnosti předložených faktur. Stěžovatelka tuto námitku tedy přirozeně nemohla uplatnit v řízení před krajským soudem. K samotným výzvám správce daně ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011 je možné uvést, že je správce vydal podle § 92 odst. 4 daňového řádu, specifikoval v nich sporné faktury vystavené společnostmi Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. a stěžovatelku v nich mimo jiné vyzval, aby jinak než svým tvrzením prokázala, že deklarované služby byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že tyto výzvy skutečně neobsahovaly žádné konkrétní pochybnosti správce daně, resp. z nich nelze seznat, proč správce daně považoval uvedené faktury za sporné. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že § 92 odst. 4 daňového řádu nestanovuje pro výzvu správce daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně žádné formální požadavky. Takovou výzvu tedy může správce daně učinit i ústně v rámci daňové kontroly či ústního jednání, ale rovněž i v dalších fázích řízení, např. v řízení odvolacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39).

[20] V nyní posuzované věci je pak podstatné především to, že správce daně tehdejší zástupkyni stěžovatelky dne 21. 6. 2011 při ústním jednání sdělil, že ohledně společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. nebyla schopna identifikovat žádné osoby, které jejich

pokračování

jménem jednaly anebo prováděly práce, a že dožádání správci daně (Finanční úřad pro Prahu 3 a Finanční úřad pro Prahu 6) provedli místní šetření, avšak uvedené společnosti byly nekontaktní a v místě svého sídla se nenacházely. Stěžovatelce tedy nelze tak přisvědčit v tom, že se o pochybnostech správce daně dozvěděla (nejdříve) v závěru daňové kontroly a v průběhu daňového řízení (daňové kontroly) tak byla nucena domýšlet, jaké konkrétní pochybnosti měl správce daně o předložených fakturách. Nedostatečným odůvodněním výzev ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011 tedy v podstatě došlo toliko k tomu, že stěžovatelka byla s konkrétními pochybnostmi správce daně seznámena cca o tři měsíce později (dne 21. 6. 2011); daňová kontrola přitom byla ukončena až dne 19. 4. 2012. Výzvy správce daně jsou samy o sobě sice nekonkrétní, a tedy vadné, přesto je nelze považovat za „formální akt s kontumačními účinky“, neboť po jejich vydání správce daně provedl celou řadu úkonů, k nimž se mohla stěžovatelka vyjadřovat, případně na ně reagovat svými vlastními návrhy na dokazování; správce daně tedy stěžovatelce poskytl dostatečný prostor pro případné procesní reakce na jeho konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur a stěžovatelka nebyla nakonec nijak zkrácena ve svých procesních právech. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že krajský soud skutečně pochybil, když konstatoval, že správce daně své pochybnosti dostatečně odůvodnil ve výzvách ze dnů 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011, zároveň je třeba dodat, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť tyto výzvy lze vzhledem k následujícímu procesnímu postupu daňových orgánů (v němž se stěžovatelka prokazatelně dozvěděla o konkrétních pochybnostech správce daně a uplatňovala další návrhy na dokazování) považovat za v kontextu celkového průběhu daňového řízení nepodstatné procesní úkony.

[21] K meritu kasační argumentace stěžovatelky (tj. k otázce, zda správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených faktur) lze obecně konstatovat, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně tak může v této souvislosti kupříkladu zjišťovat u dodavatele, zda se na sporné obchodní transakci podílel, případně s jakou konkrétní osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada plnění apod. Neunesením důkazního břemene ze strany správce daně je třeba rozumět např. situaci, v níž by správce daně po daňovém subjektu požadoval doložení dalších důkazních prostředků poté, co daňový subjekt předložil doklady (smlouvy, faktury, výdajové a příjmové doklady apod.), jejichž správnost nebyla správcem daně zpochybněna (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124). V nyní posuzované věci žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur tak, že v neprospěch stěžovatelky svědčily výpovědi jednatelů jejích dodavatelů (Ondřeje Kaluse ze společnosti TOVOPmont s. r. o. a Daniela Chilo-Ptáka ze společnosti Nice Bridge s. r. o.), kteří shodně uvedli, že stěžovatelkou předložené faktury nevystavili a nepodepsali, jednatele stěžovatelky neznají a o provedení sporných prací nic neví, neboť je nezajišťovali. Z výpovědí zaměstnanců stěžovatelky I. V. a J. N. vyplynulo, že nebyli přítomni u sjednání smluv ani u předávání materiálu k opracování společností TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. a neznají žádná konkrétní jména osob pověřených jednat za tyto společnosti. Oba deklarování dodavatelé nemají v obchodním rejstříku zapsanou činnost, kterou měli pro stěžovatelku vykonávat. Žalovaný podotkl, že stěžovatelka při rozsáhlém objemu prací (v celkové částce 16 339 782 Kč) nebyla schopna označit osoby, s nimiž tyto služby sjednávala, ani osoby, které tyto práce prováděly.

[22] Stěžovatelka pak tyto závěry daňových orgánů v kasační stížnosti zpochybňovala. Pokud krajskému soudu vytkla neobjektivní hodnocení výpovědí svědků Ondřeje Kaluse a Daniela Chilo-Ptáka (jednatelů společností TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o.), pak Nejvyšší správní soud stěžovatelce nemůže přisvědčit. Oba jednatele uvedli, že jejich společnosti neměly v roce 2008 žádné zaměstnance ani kovoobráběcí stroje a že práce byly řešeny subdodavatelsky (jednatele však nevěděli, kdo byl oním subdodavatelem ani jaké konkrétní smlouvy byly uzavřeny). Oba jednatele v podstatné části svých výpovědí odkazovali na třetí osobu, Ondřej Kalus na pana L. V., který měl společnost TOVOPmont s. r. o. zastupovat na základě plné moci a který měl zajišťovat veškeré obchodní záležitosti se stěžovatelkou, Daniel Chilo-Pták pak na pana S. N., který rovněž měl na základě plné moci společnosti Nice Bridge s. r. o. zajišťovat kontakty a zakázky, zastupovat ji a řešit všechny obchodní záležitosti se stěžovatelkou (včetně podpisu smluv a faktur, dodávek materiálu apod.). Pokud jak Ondřej Kalus, tak Daniel Chilo-Pták uvedli, že se byli na provádění prací v prostorách dvakrát podívat, pak jsou to jediná dostatečně konkrétní tvrzení ve vztahu k prokázání faktického provedení sporných prací. Věrohodnost těchto tvrzení je však dle názoru Nejvyššího správního soudu vážně zpochybněna celkovým vyzněním výpovědí, v nichž oba jednatele nebyli schopni ohledně sporných prací uvést žádné další detaily ani předložit relevantní dokumenty (účetnictví společností, Ondřej Kalus plnou moc údajně udělenou L. V.).

[23] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatelky, že v její prospěch svědčily výsledky dožádání. V jeho rámci zaslal správce daně Finančnímu úřadu pro Prahu 3 a Finančnímu úřadu pro Prahu 6 kopie předložených faktur a dožádané správce daně požádal o provedení místního šetření a zjištění, zda společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. tyto faktury účtovaly do výnosů, zda byly sporné faktury zahrnuty do základu daně a zda byly uhrazeny, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění a zda byla přiznána daň z přidané hodnoty atp. Dožádání správci daně zjistili, že oba deklarování dodavatelé stěžovatelky jsou nekontaktní (u společnosti Nice Bridge s. r. o. dožádaný správce daně dokonce uvedl, že adresa jejího sídla je pouze virtuální a je poskytována mnoha dalším společnostem) a správcem daně požadované úkony se nepodařilo provést. Dožádání správci daně tak mohli poskytnout pouze daňová přiznání deklarováných dodavatelů (společnost TOVOPmont s. r. o. dle dožádaného správce daně podala pouze daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za leden až květen 2008, přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 nepodala). Nejvyšší správní soud je pak toho názoru, že daňová přiznání deklarováných dodavatelů jsou pouze formálními dokumenty, které nemohou samy o sobě prokázat (obdobně jako předložené faktury), že se v nich deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, resp. že deklarovaní dodavatelé vyvíjeli aktivní činnost, jak tvrdila stěžovatelka. Stěžovatelce rovněž nelze přisvědčit v tom, že by se výsledky dožádání pro ni staly dostupnými až při jednání před krajským soudem dne 19. 5. 2015, neboť stěžovatelka s nimi byla prokazatelně seznámena dne 21. 6. 2011 při ústním jednání (viz protokol ze dne 21. 6. 2011, č. j. 305409/11/293931706907, podepsaný tehdejší zástupkyní stěžovatelky).

[24] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje dosavadní závěry tak, že daňové orgány v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost stěžovatelkou předložených faktur, a to především výsledky dožádání u deklarováných dodavatelů a výpověďmi jejich jednatelů. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že nekontaktnost deklarováných dodavatelů nelze chápat ve smyslu, jaký překládá stěžovatelka, tedy že je jí kladeno k tíži, že se jí deklarovaní dodavatelé stali následně (po ukončení obchodování se stěžovatelkou) nekontaktními. Objektivní nemožnost kontroly deklarováných dodavatelů zcela nepochybně může být indicií nasvědčující tomu, že ti vůbec nevyvíjeli aktivní ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěžít lze prokazovat existenci aktivní ekonomické činnosti deklarováných dodavatelů vhodněji, než výpověďmi jejich jednatelů

pokračování

(a to zejména za situace, kdy z jejich výpovědi vyplynulo, že jejich společnosti neměly žádné zaměstnance). Jejich výpovědi však byly v tomto směru neprůkazné (viz odst. [21] tohoto rozsudku) a stejně jako z výsledků dožádání z nich nevyplynuly žádné okolnosti nasvědčující aktivní ekonomické činnosti deklarovaných dodavatelů (kromě nevěrohodného tvrzení, že se jejich jednatelé byli podívat na provádění prací v prostorách stěžovatelky).

[25] Za takové situace tedy přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která však skutečnosti deklarované v daňovém přiznání (předložených fakturách) ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázala. K předloženým fakturám lze především konstatovat, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila [viz názor Ústavní soudu vyjádřený v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“*]. Pokud nelze prostřednictvím faktur spolehlivě prokázat faktické uskutečnění plnění, tím spíše jimi nelze prokázat způsob jeho provedení. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že z předložených faktur je zřejmé, že sporné práce byly prováděny a propláceny postupně, a stěžovatelka tak měla nad průběhem obchodu plnou kontrolu. Za situace, kdy je věrohodnost předložených faktur správcem daně účinně zpochybněna, nelze na jejich základě dovozovat závěr, že vzhledem ke způsobu provádění prací nebylo nutné uzavírat s dodavateli písemnou smlouvu. Se žalovaným lze souhlasit v tom, že z kalkulace (hodnocení náročnosti) prací ani z nabídky sdružení fyzických osob R. M. a L. C. (která měla rovněž prokazovat náročnost sporných prací) nelze dovodit žádný vztah k tomu, zda sporné práce provedly právě společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. Nejvyšší správní soud pak sdílí názor krajského soudu, že faktické provedení prací těmito společnostmi nemohly prokázat ani výpisy z bankovního účtu stěžovatelky (z nich je pouze patrné, že stěžovatelka uhradila společnosti TOVOPmont s. r. o. několik plateb, jejich výše však neodpovídá částkám uvedeným v jednotlivých fakturách), ani předávací listy, neboť jejich důkazní hodnota je zpochybněna tím, že byly vyhotoveny za celé měsíce (tj. jako datum byl uveden např. „červen 2008“), že v nich byly společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. označeny jako odběratelé a že v nich nejsou uvedena jména konkrétních osob (podpisy jsou nečitelné). Nejvyšší správní soud nepopírá, že stěžovatelka si může předávací listy vytvořit v rámci smluvní volnosti v podstatě v jakékoli formě, avšak průkaznost takových dokumentů v daňovém řízení může být právě pro nedostatek formy zanedbatelná, zvláště nejsou-li z nich patrné konkrétní skutečnosti, které by mohly nasvědčovat skutečnému provedení prací stěžovatelkou deklarovaným způsobem (případně pokud jsou tyto skutečnosti v rozporu se stěžovatelkou deklarovanou verzí a tvrzení dodavatelé jsou v nich naopak označeni jako odběratelé).

[26] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že i další okolnosti zjištěné v daňovém řízení zpochybňují verzi stěžovatelky, že sporné práce provedly společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. Stěžovatelka nijak nezpochybnila skutečnost, že na fakturách vystavených od 6. 10. 2008 do 29. 10. 2008 společností Nice Bridge s. r. o. bylo uvedeno číslo bankovního účtu, který v tu dobu ještě neexistoval (účet byl zřízen společností Raiffeisenbank a. s. až dne 11. 11. 2008). V neprospěch stěžovatelky lze rovněž hodnotit i absenci relevantního předmětu činnosti u deklarovaných dodavatelů a to, že stěžovatelka v daňovém řízení nebyla schopna konkretizovat žádnou osobu, s níž měla ohledně sporných prací spolupracovat (navíc v souvislosti s tím, že mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli nebyla uzavřena písemná smlouva). Ač ani jedna z těchto okolností nepostačuje k vyslovení závěru, že stěžovatelkou deklarované práce nemohly být fakticky uskutečněny, obě ve svém souhrnu logicky navazují na ničím nenarušený soubor indicií, které podporují závěr správce daně o důvodných pochybnostech o věrohodnosti a průkaznosti stěžovatelkou předložených faktur. Nejvyšší správní soud tedy

v kontextu všech shora zmíněných okolností považuje za správnou úvahu krajského soudu, že pokud si stěžovatelka se svými dodavateli natolik důvěřovala, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací (v hodnotě 16 339 782 Kč) neuzavřela písemnou smlouvu, pak by pro ni nemělo být problémem přinejmenším dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Ze stejného hlediska je třeba hodnotit absenci relevantního předmětu činnosti dodavatelů stěžovatelky v obchodním rejstříku, kterou lze jistě vysvětlit i nedbalostí těchto společností (jak podotkla stěžovatelka), avšak v souhrnu zjištěných okolností je to další indicie nasvědčující tomu, že sporné práce nebyly provedeny deklarovanými dodavateli. Pokud tedy stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že neprovedl důkaz spisem rejstříkového soudu (spisem Městského soudu v Praze sp. zn. C 134553), „*aby bylo postaveno najisto, kdy došlo k výmazu činnosti (živnosti) – instalatérství, topenářství u společnosti TOVOPmont s. r. o.*“, pak je tato námitka nedůvodná především proto, že absence relevantního předmětu činnosti deklarovaných dodavatelů nebyla pro závěry daňových orgánů a krajského soudu podstatná. Nejvyšší správní soud nadto z obchodního rejstříku ověřil, že ode dne 4. 1. 2008, tedy po výmazu těchto činností z předmětu podnikání společnosti TOVOPmont s. r. o., zůstal u této společnosti jako předmět podnikání uveden pouze „*nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej*“, tedy činnost, která rovněž nebyla ve vztahu ke sporným pracím relevantní. Daňové orgány nepochybily ani v tom, že neprovedly výsledky svědků R. H. a Č. S. V daňovém řízení totiž vyplynulo (z informací poskytnutými bankami) pouze to, že tito stěžovatelkou navržení svědkové měli mít dispoziční právo k bankovním účtům dodavatelů stěžovatelky. Jednatelé dodavatelů se přitom o nich ve svých výpovědích nezmiňovali a v daňovém řízení nevyšla najevo ani jiná okolnost, která by nasvědčovala tomu, že by od těchto svědků bylo možné očekávat významné objasnění skutkového stavu.

[27] Nejvyšší správní soud se tedy na základě výše uvedeného plně shoduje s krajským soudem provedeným hodnocením důkazní situace a z toho vzešlým závěrem, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečností uvedených na předložených fakturách. V nyní posuzovaném případě tedy není důvod k aplikaci principu *in dubio contra fiscum*, resp. *in dubio mitius*, neboť k jeho použití je možné přistoupit až v případě, pokud stěžovatel předestře rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný nebo formalistický (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 - 34). Stěžovatelka se v kasační stížnosti snažila především zpochybňovat nebo zlehčovat hodnotu jednotlivých důkazů, avšak krajský soud zcela správně hodnotil důkazy nejen izolovaně, ale také v jejich souhrnu (k tomu srov. § 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu, podle něhož správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo). Postup krajského soudu tedy nebyl neobjektivní a nekladl na stěžovatelku odlišné měřítko. Ze shora uvedeného přehledu všech okolností zpochybňujících věrohodnost stěžovatelkou předložených faktur je patrné, že neuznání sporných daňových nákladů stěžovatelky nebylo ze strany daňových orgánů založeno pouze na tom, že by se společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. staly po roce 2008 nekontaktními, jak tvrdí stěžovatelka. Ve vztahu k ostatním dodavatelům stěžovatelky, kteří své daňové povinnosti plnili i po zdaňovacím období roku 2008, tedy nelze uvažovat o možném porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Pokud stěžovatelka poukázala na to, že daňové orgány i přes absenci relevantního předmětu činnosti u společnosti Nice Bridge s. r. o. neměly pochybnosti o výdajích stěžovatelky na nákup materiálu od této společnosti, pak lze především ve shodě s krajským soudem konstatovat, že předmětem nyní posuzované věci jsou výdaje vynaložené na sporné práce, tedy zcela jiná ekonomická činnost stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka tuto námitku nijak blíže nekonkretizovala, Nejvyšší správní soud jen v obecné rovině dodává, že tuto odlišnost v přístupu daňových orgánů lze snadno vysvětlit tím, že kromě absence relevantního předmětu činnosti dodavatele neměly daňové orgány dostatek dalších indicí o nevěrohodnosti faktur za nákup materiálu. Ostatně žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti

pokračování

vedl, že správce daně považoval dodávky materiálu za prokázané, neboť ve skladové evidenci stěžovatelky byly veškeré nákupy i spotřeba materiálu zaevidovány a výrobky z tohoto materiálu řádně vyfakturovány a zaúčtovány do výnosů.

[28] Námitka stěžovatelky, že napadené rozhodnutí i napadený rozsudek jsou v rozporu s ekonomickou logikou, není způsobilá konkrétního kasačního přezkumu, neboť z ní není patrné, v souvislosti s jakou žalobní námitkou ji stěžovatelka uplatňuje a v čem konkrétně měl krajský soud při jejím vypořádání pochybit. Nejvyšší správní soud pro úplnost pouze znovu upozorňuje na to, že podstatu sporu lze zjednodušeně shrnout tak, že daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stěžovatelka nic takového neprokázala, a právě proto nelze jí deklarované náklady uznat jako daňově účinné.

[29] Nejvyšší správní soud rovněž v postupu krajského soudu neshledal žádné vady podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka v této souvislosti namítala zejména to, že se část argumentace krajského soudu vztahuje pouze k fakturám vystavených jedním z deklarovaných dodavatelů, a proto z ní automaticky nelze dovozovat neoprávněnost všech sporných výdajů. Krajský soud tak dle názoru stěžovatelky postupoval šablonovitě, nijak nerozlišoval mezi okolnostmi vztahujícími se k pochybnostem ohledně jednotlivých dodavatelů a k některým okolnostem se vyjádřil způsobem, z něhož není zřejmé, zda je hodnotil ve prospěch stěžovatelky či žalovaného. K těmto námitkám Nejvyšší správní soud opět připomíná, že důkazy je třeba hodnotit v jejich celkovém souhrnu a krajský soud tedy nebyl povinen u každého předloženého důkazu vyjádřit svůj názor na jeho věrohodnost či přínos pro zjištění skutkového stavu. Podstatné okolnosti, ze kterých lze usuzovat na nevěrohodnost a neprůkaznost předložených faktur, byly u obou deklarovaných dodavatelů shodné (tj. oba dodavatelé byli v době daňové kontroly nekontaktní; stěžovatelka nebyla schopna identifikovat ani jednu konkrétní osobu, s níž měla při provádění sporných prací spolupracovat; výpovědi jednatelů obou dodavatelů vykazovaly téměř shodné rysy, neboť oba jednatelé uvedli, že se na pracích nepodíleli, v podstatných detailech obchodu odkazovali na třetí osobu atp.), a nasvědčovaly tomu, že sporné práce nebyly deklarovaným způsobem provedeny ani zčásti. Pokud tedy krajský soud posuzoval i další okolnosti, které poukazovaly na nevěrohodnost stěžovatelkou předložených faktur, nebyl povinen přesně identifikovat či kvantifikovat jednotlivé sporné nákladové položky (faktury), k nimž se tyto okolnosti vztahovaly. Z odůvodnění napadeného rozsudku je navíc jednoznačně patrné, ve vztahu k jakým konkrétním dodavatelům krajský soud jednotlivé okolnosti posuzoval (např. ohledně bankovního účtu u Raiffeisenbank a. s. výslovně uvedl, že byl uveden na některých fakturách společnosti Nice Bridge s. r. o. atd.). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tedy není důvodná.

[30] Ke kasační námitce, že správce daně vycházel při výpočtu doměřené daně za rok 2008 z celkových výsledků kontroly provedené nejen za rok 2008, ale rovněž za rok 2009, Nejvyšší správní soud upozorňuje na to, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou. Stěžovatel proto musí již v žalobě uplatnit všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 – 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka této povinnosti nedostála a uvedenou námitku v žalobě neuplatnila, ačkoliv tak učinit mohla, je tato námitka nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jí nemohl zabývat. Pokud stěžovatelka tuto údajnou vadu daňového řízení řádně neuplatnila, nemůže se s ohledem na dispoziční zásadu (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) oprávněně pozastavovat nad tím, že ji krajský soud přešel bez povšimnutí. Mínila-li tím stěžovatelka to, že krajský soud byl povinen se touto údajnou vadou

zabývat *ex offio*, pak je takové tvrzení nedostatečně konkrétní. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatelkou vytykána vada nemohla ani hypoteticky způsobit nicotnost napadeného rozhodnutí a Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádné jiné důvody, pro kterou by se měl krajský soud či Nejvyšší správní soud (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.) touto vadou zabývat *ex offio*.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu