



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **CAHA spol. s r. o.**, se sídlem Pražská 5, Pardubice, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 17. 1. 2019, č. j. 52 Af 22/2018 - 78,

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.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj doměřil platebním výměrem ze dne 22. 2. 2017, č. j. 264689/17/2801-50524-609436, žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v částce 471 960 Kč, současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 94 392 Kč. Jako daňově neúčinné vyhodnotil správce daně výdaje na nákup komínu, nákup topeniště, nákup příslušenství vozu Mercedes-Benz a výdaje za přípravné stavební práce, které měla provést Stavební a obchodní společnost Sprint s. r. o. Rovněž vyloučil odpisy hmotného majetku v částce 33 716 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru směřovalo pouze proti neuznání výdajů vynaložených za přípravné stavební práce pro montáž technologického celku (daňový doklad č. 131/2012 se základem daně 420 000 Kč a daňový doklad č. 112/2012 se základem daně 600 000 Kč).

[2] Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13890/18/5200-11431-706481. Žalobce neprokázal, že předmětné stavební práce byly vykonány konkrétním subjektem odlišným od žalobce právě v rozsahu uvedeném v předložených smlouvách o dílo a že právě za tyto práce byly vyplaceny sporné částky. Bylo totiž zjištěno, že majitelem a disponentem účtu, na který byly zasílány platby dle dispozic uvedených na fakturách údajně vystavených společností Sprint s. r. o., byla fyzická osoba nespojená s touto společností – pan P. K. ml. Jednatel společnosti Sprint s. r. o. uvedl, že si nepamatuje, že by tato osoba měla někdy zmocnění

k zastupování společnosti a k podpisu smluv o dílo. Nevěděl o plné moci údajně udělené p. K. st. již v roce 2001. Pracovníci společnosti podle něj neprováděli práce na předmětných akcích (Mlýny Havlíčkův Brod a Mlýny Kyjov). S jednatelem žalobce se sice v minulosti setkal, ale žádnou smlouvu s ním neuzavíral. Předmětné faktury nikdy neviděl, nevystavoval je, podpisy na dokladech jsou cizí a tuto formu daňových dokladů nepoužíval. Rovněž účet uvedený na faktuře nepatří společnosti Sprint, tato společnost uvedenou částku neinkasovala. Ve svém účetnictví tyto daňové doklady nevykázala, protože o nich nevěděla.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, který ji rozsudkem ze dne 17. 1. 2019, č. j. 52 Af 22/2018 - 78, zamítl. Krajský soud odkázal na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že konkrétním závěrům žalovaného žalobce věcně neoponoval a setrval na stanoviscích z daňového řízení. Podrobně se z obecného hlediska zabýval rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, podrobnými odkazy na četnou judikaturu správních soudů doplnil i východisko, že případné formální nedostatky na předloženém účetním dokladu sice nemohou automaticky vést k doměření daně, avšak jde o krajní situace, kdy musí daňový subjekt eliminovat nedostatky svého pochybení a zcela jednoznačným a transparentním způsobem prokázat všechny skutečnosti týkající se předmětného výdaje. Rovněž je v takové situaci třeba, aby bylo nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely. V oblasti stavebnictví připomněl požadavek soudních rozhodnutí na co nejvěrnější zachycení pohybu finančních prostředků a co nejpřesnější evidenci stavebních prací ve stavebních denících. Uzavřel, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, resp. smlouvy o dílo, provedla firma Sprint s. r. o. a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. Rovněž se nepodařilo prokázat, kdo konkrétně stavební práce provedl. Daňovému subjektu nepostačuje prokazovat, že práce „určitě někdo provedl“, tedy pouze to, že byly provedeny. Rovněž výpovědi svědků (V., R., A.) uvedené neprokazují, jsou nekonkrétní. V. K. ml. se finančním orgánům nepodařilo předvolat ani předvést. To však nebylo pro závěr o daňové povinnosti určující. Žalobce mohl označit dělníky, kteří stavební práce prováděli nebo předložit stavební deník či jiné záznamy, z nichž by bylo možné jejich jména zjistit. Nezbylo tak než uzavřít, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o kterém vypovídají žalobcem předložené smlouvy o dílo, byly provedeny určitým konkrétním subjektem, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. Přestože žalobce nenamítal tuto skutečnost v podané žalobě, krajský soud podrobně vypořádal, že rovněž nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.

[5] Rozsudek krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný, protože krajský soud náležitě nevypořádal žalobní body. Již v žalobě poukazoval na neunesení důkazního břemene finančními orgány, poukazoval na nesprávné hodnocení provedených důkazů. Z provedených důkazů vyplynulo, že pomocné a stavební práce vyúčtované předmětnými doklady byly dodány skutečně společností Sprint s. r. o. Rovněž žalovanému vytýkal, že při stanovení základu daně nesprávně nezohlednil zaplacenou DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. Krajský soud namísto toho konstatoval, že se uplatněnými žalobními námitkami nemusí příliš zabývat, protože obdobné námitky byly uplatněny již v daňovém řízení. Z žádného ustanovení soudního řádu

pokračování

správního nelze dovést omezení žalobce uplatňovat shodné námitky v odvolání proti platebnímu výměru a následně v podané žalobě. Pokud lze v řízení před soudem uplatnit i jiné žalobní body než dříve v daňovém řízení, pak tím spíše lze argumentovat obdobnými důvody jako předtím v odvolání. Krajský soud se vůbec nevyjádřil k žalobním bodům uvedeným v bodu II. odst. 8 a v bodech IV. a V. S žalobním bodem III. se vypořádal zcela povrchně a pouze přitakal žalovanému, ačkoli vlastní hodnocení provedených důkazů neprovedl. Místo toho neúčelně a obsáhle vymezoval rozsah a obsah soudního přezkumu v souladu s dispoziční zásadou a vysvětloval, proč neměla být daň stanovena podle pomůcek. Nebylo tak vůbec zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s argumentací stěžovatele.

[6] Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal se žalobní námitkou, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno, že jejich pochybnosti nejsou řádně odůvodněny. Krajský soud neposuzoval okolnosti konkrétního případu, což má za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nesouhlasil s názorem, že správce daně nemá povinnost doložit, že jsou údaje ve formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o tom existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Poukázal na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu s důrazem na pojem „prokazuje“ s tím, že krajský soud podle tohoto ustanovení nepostupoval a neprokázal rozhodné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jím předložených důkazních prostředků. Důkazní břemeno tak zpět na stěžovatele nepřešlo a ten neměl povinnost navrhopvat a předkládat jakékoli další důkazy. Uváděním pouhých pochybností správce daně nemohl unést důkazní břemeno, musí své pochybnosti rovněž prokázat.

[7] Stěžovatel předložil v daňovém řízení bezvadné faktury vystavené dodavatelem - společností Sprint s. r. o., smlouvy o dílo, čestná prohlášení pana A. a pana R., následně byl proveden výslech těchto osob, včetně výslechu MVDr. V. Bylo třeba vyhodnotit čestná prohlášení a nikoli se jimi odmítnou zabývat, jak učinily daňové orgány a jak potvrdil krajský soud. Z prohlášení a výslechu svědka R. plyne, že dodavatelem prací na akci Mlýn Kyjov, spočívajících v bourání starých železobetonových základů a dalších pracích, byla společnost Sprint s. r. o. Zdůrazňoval konkrétní části protokolu o výslechu svědka, z nichž podle jeho názoru tato skutečnost plyne (konkrétně na odpověď na otázky č. 6 a č. 8). Svědek tedy vypověděl, v čem činnost pracovníků firmy Sprint s. r. o. spočívala, jeho výpověď potvrzuje, že k realizaci prací ze strany tohoto dodavatele skutečně došlo a že tyto práce byly provedeny pro stěžovatele. Rovněž svědek A. potvrdil, že práce v mlýně Havlíčkův Brod byly touto společností provedeny, tento svědek na práci dohlížel a koordinoval ji, společnost Sprint se na práci podílela (odpověď na otázku 6) a její pracovníci se na bouracích a přípravných pracích zúčastňovali. Svědek MVDr. V. pak potvrdil uzavření smlouvy o dílo na práce Mlýny Havlíčkův Brod. Výpovědi svědků nelze hodnotit jako nekonkrétní, nelze po nich požadovat, aby si s časovým odstupem vybavili všechny detaily realizace stavebních prací.

[8] Úhrada faktur byla prováděna transparentními převody a stěžovatel neměl žádný zákonný způsob, jak ověřit majitele předmětného účtu. Nelze tak zpochybnit dobrou víru stěžovatele. Ve svém souhrnu tak stěžovatelem uváděné skutečnosti představují logickou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě deklarovaných stavebních prací v uvedeném rozsahu skutečně došlo, že za ně stěžovatel zaplatil a že dodavatelem byla společnost Sprint s. r. o.

[9] Podle stěžovatele není vůbec patrné, jak hodnotily finanční orgány a krajský soud jednotlivé důkazy ve vzájemných souvislostech. Bylo podle něj jednoznačně prokázáno nejen, že se předmětné práce uskutečnily, ale že je provedla uvedená společnost. Nelze tvrdit, že by předkládal různé skutkové verze, pouze pro případ, že by byl skutkový stav jinak (že práce poskytoval majitel účtu K. ml.), poukazoval na rozsudek sp. zn. 5 Afs 74/2009.

[10] Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nevyžaduje na rozdíl od zákona o dani z přidané hodnoty, aby bylo najisto postaveno, kým bylo zdanitelné plnění poskytnuto. Rozhodující je, že výdaj byl skutečně vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[11] Podle krajského soudu musí být výdaje poplatníkem prokázány mimo jakoukoli pochybnost. To je podle stěžovatele při časovém odstupu čtyř let nepřiměřené, stěžovatel takto nastavené důkazní břemeno ani nemůže unést. S plynutím času se oslabuje důkazní hodnota jednotlivých důkazů. Důkazní standard musí být v případě stěžovatele a žalovaného obdobný.

[12] Žalobce rovněž namítal, že se krajský soud nevyjádřil k jeho žalobní námitce, že správce daně neakceptoval zaplacenou DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Sprint s. r. o. Takto zaplacená DPH, u které nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet DPH na vstupu, je podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. O částku zaplacené DPH měl být základ daně nižší.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Krajský soud všechny námitky, které byly v žalobě uplatněny, řádně a podrobně vypořádal. Ani *obiter dictum* uvedená úvaha o nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nezpůsobila nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud podrobně vysvětlil, proč přisvědčil názoru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o kterém vypovídají žalobcem předložené smlouvy o dílo, byly provedeny určitým konkrétním subjektem a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. Námitka týkající se daně z přidané hodnoty z neuznaných přijatých plnění byla vypořádána zejm. v bodě 46 napadeného rozsudku.

[15] K problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zdůraznil, že rozsah a obsah soudního přezkumu je vymezen uplatněnými žalobními body. Považuje minimálně za sporné, jestli byla obdobná žalobní námitka v žalobě vůbec uplatněna. V odst. 8 žaloby stěžovatel toliko sumarizoval podstatné okolnosti sporu. Neunesení důkazního břemene nebylo ani odvolací námitkou stěžovatele. Krajský soud se však touto otázkou přesto zabýval, a to nad nutný rozsah co do podrobnosti.

[16] Žalovaný setrval na názoru, že stěžovatel neprokázal, kdo deklarovaná plnění provedl, ani jakým způsobem dodávka přípravných stavebních prací proběhla. Neodmítl se zabývat předloženými čestnými prohlášeními, což plyne ze str. 23 a 24 Zprávy o daňové kontrole. Ani z jednoho z čestných prohlášení nevyplývá, mimo obecných citací ze smlouvy, konkrétní fakt o účasti subdodavatele na realizaci díla. Čestným prohlášením se však určité skutečnosti pouze osvědčují, nikoli prokazují. Svědčí pouze o subjektivním náhledu osoby na věc, neprokazují ji však objektivně. Správce daně proto přistoupil k ověření jejich obsahu a provedl svědecké výpovědi. Z výpovědí svědků vyplynulo pouze to, že svědci nemohou identifikovat, kdo přípravné práce provedl, neboť vůbec netušili, jací subdodavatelé se na stavbách pohybovali. Nelze než uzavřít, že svědecké výpovědi byly nekonkrétní. S dodavateli stěžovatele svědci nejednali a nebyli proto způsobilí osvědčit rozhodné skutečnosti.

pokračování

[17] K námitkám, že pro daňovou uznatelnost nákladu pro určení daně z příjmů nemusí být prokázán konkrétní dodavatel, žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt musí jednoznačným způsobem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, což se v tomto případě nestalo. V souzené věci je obdobná skutková situace jako ve věci řešené kasačním soudem pod sp. zn. 5 Afs 349/2017, ani tam při zjištění více dodavatelů stavebních prací nebylo prokázáno, zda práce fakturované určitou společností provedla právě tato společnost. Stěžovatel sice předložil v daňovém řízení formálně správné doklady, nevyvrátil však pochybnosti správce daně. Nebyly vyvráceny pochyby ohledně časového nesouladu v uzavření smluv a zejména mezi termíny ukončení díla mezi stěžovatelem a investorem a stěžovatelem a jeho subdodavatelem a totéž pokud jde o ukončení díla. Dílo mělo být ze strany dodavatele ukončeno, avšak až k datu, kdy již bylo dva měsíce předáno investorovi. Obdobně nebyly vyvráceny pochyby ani ohledně předmětu plnění. Jednatel společnosti Sprint popřel, že by tato společnost vykonávala a fakturovala předmětné práce stěžovateli a rovněž k tomu nezmocnila pana K. ml. Stěžovatel nejednal obezřetně, pokud si neověřil platnost plné moci staré v době uzavření smlouvy o dílo 10 let, navíc udělené p. K. st., který již 10 let v uvedené společnosti nebyl.

[18] K námitce týkající se DPH z neuznaných zdanitelných plnění žalovaný poukázal na názor krajského soudu, který se ztotožnil s názorem žalovaného. Nelze přisvědčit stěžovateli, že doměřená DPH věcně a časově souvisela se zdaňovacím obdobím roku 2012. V tomto roce nebyl neuznaný nárok na odpočet DPH doměřen, nemohl být tedy nákladem roku 2012. Neuznaná DPH se může stát nákladem teprve v době, kdy nabyl účinnosti dodatečný platební výměr.

[19] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] V daňovém řízení bylo třeba posoudit, zda některé ze stěžovatelem uplatněných výdajů za stavební práce lze uznat jako daňově účinné k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Šlo o to, zda deklarované stavební práce na Mlýně Havlíčkův Brod a na Mlýně Kyjov byly provedeny v rozsahu a ceně deklarované na předložených fakturách a že tyto práce pro stěžovatele provedla společnost Sprint uvedená na daňových dokladech. Pokud tomu tak nebylo, zbývalo popřípadě posoudit, zda ve výjimečném případě, při absenci pochybností o rozsahu a druhu provedených prací, lze beze vší pochybnosti tyto práce odlišit od ostatních a uzavřít, že je ve skutečnosti namísto uvedené společnosti provedl jiný konkrétní dodavatel. K tomu bylo třeba vyhodnotit shromážděné důkazy, v kontrastu k formálně správným účetním dokladům především výpovědi svědků Š., A., a R., jakož i související zjištění daňových orgánů (zejm. nekontaktnost V. K. ml.). Ten měl fakturu na předmětné práce vystavit a uzavřít smlouvy o dílo, ačkoli dle tvrzení současného jednatele společnosti Sprint v roce 2012 žádné smlouvy za tuto společnost neuzavíral, ve společnosti nepůsobil a jemu udělená plná moc dřívějším jednatelem společnosti pochází již z listopadu 2001. Na krajském soudu nebylo provést výklad dosud neinterpretovaného ustanovení právního předpisu, či korigovat dosavadní postupy daňové správy v obdobných případech. Bylo nezbytné k žalobním bodům přezkoumat, zda ob stojí v konkrétní věci stanovisko správce daně a žalovaného o tom, že se stěžovateli nepodařilo rozptýlit jejich pochybnosti o daňové účinnosti části uplatněných výdajů.

[23] Krajský soud po dostatečně podrobném shrnutí žalobních bodů, vyjádření žalovaného a průběhu daňového řízení konstatoval (odst. 24 rozsudku), že žalobce v podstatě pouze opakuje námitky uplatněné v řízení před orgány finanční správy, s nimiž se tyto řádně a velmi podrobně vypořádaly. Žalobci vytkl, že v žalobě nereagoval na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a plně odkázal na vypořádání odvolacích námitek žalovaným. Ke skutkové stránce věci se vrací v odst. 32 a násl., kde se dostatečně podrobně vyjádřil k tomu, proč ob stojí závěr o neprokázání provedení předmětných prací společností Sprint a rovněž neprokázání toho, zda a v jakém rozsahu je případně provedl jiný dodavatel. Provedl hodnocení důkazních prostředků zejm. předložených čestných prohlášení a výpovědí svědků (odst. 34-36). Případný je rovněž poukaz na zákonnou povinnost zhotovitele vést stavební deník, popř. jiné podobné záznamy, prostřednictvím kterých by mohl případně prokázat skutečný rozsah provedených prací. Rozsudek krajského soudu proto není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a tomu korespondující kasační námitka je proto nedůvodná.

[24] Je třeba odmítnout kasační námitku vytykající krajskému soudu nedostatečné vypořádání žalobních bodů, jestliže soud poukázal na (téměř) obsahovou shodnost důvodů odvolání proti platebnímu výměru a následně uplatněných žalobních bodů. Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, z něž vyplývá, že „*je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Krajský soud navíc, vedle odkazu na podrobné vypořádání odvolacích námitek, provedl vlastní dostatečně podrobné hodnocení klíčových důkazů. Odůvodnění rozsudku neustí v závěr, že by nebylo lze uvést v žalobních bodech skutečnosti již předtím uplatněné v odvolání. Krajský soud nikterak neodmítl tuto možnost. Poukázal pouze na to, že pokud je vypořádání odvolacích důvodů podrobné a pečlivé a soud se s ním věcně ztotožní, lze na něj při uplatnění obdobných námitek spolu s vlastním doplněním odkázat. Případným není ani poukaz stěžovatele na usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62. Tam totiž byla předmětem posouzení „inverzní“ otázka, a sice zda lze v žalobě připustit takové žalobní body, které dosud nebyly předmětem posouzení ve správním (daňovém) řízení. Taková situace v souzené věci nenastala. Z porovnání odvolání a podané žaloby je zřejmé, že žaloba argumentačně (nikoli doslovně a nikoli chronologicky) z odvolání vychází a předkládá správnímu soudu k posouzení stejné výhrady k hodnocení shromážděných důkazů, jako v odvolacím řízení žalovanému.

[25] Nedůvodnou je kasační námitka, že se krajský soud vůbec nevyjádřil k žalobním bodům uvedeným v bodu II. odst. 8 žaloby. V žalobě totiž na tomto místě žádný konkrétní žalobní bod není uveden, s výjimkou obecného tvrzení, že „pochybnosti (správce daně) nejsou řádně odůvodněné a jsou v rozporu s provedenými důkazy.“ Stěžovatel na tomto místě žaloby pouze zmínil, že správce daně „nese důkazní břemeno, navíc v takové intenzitě, že musí vyvrátit věrohodnost a správnost předložených dokladů.“ Jde o jedinou, nadto velmi obecnou, žalobní zmínku o důkazním břemenu v daňovém řízení, o jeho přenosu z daňového subjektu na správce daně a zpět na daňový subjekt. Zde jsou namísto pochyby žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, zda šlo o dostatečně určitý žalobní bod, který byl pro krajský soud podkladem pro zevrubný rozbor této problematiky v odst. 26-32 rozsudku, který mírou podrobnosti a četností odkazů na související judikaturu nekořesponduje rozsahu a obecnosti žalobního tvrzení. Přestože Nejvyšší správní soud nemá k této části odůvodnění rozsudku věcné výhrady, skutečností zůstává, že tato část co do rozsahu převažuje nad pasážemi akcentujícími konkrétní projednávané věci. Důsledkem je pak i formulace kasační stížnosti. Ta z podstatné části nemíří k tomu, o čem bylo mezi účastníky sporu a co bylo žalobou napadenému rozhodnutí vytykáno, ale je spíše polemikou s krajským soudem, bez zřetele na to, nakolik byly tyto souvislosti akcentovány v podané žalobě.

pokračování

[26] Tím spíše to platí k otázce, zda byly splněny podmínky ro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Krajský soud sám v odst. 37 uvádí, že ani žalobce nenamítal, že by byly splněny podmínky pro takový postup. Není pochyb, že daňové orgány k doměření daně tímto způsobem nepřistoupily. Přesto krajský soud v odst. 37-45 učinil podrobný rozbor, za jakých podmínek je třeba stanovit daň podle pomůcek a v jakém rozsahu musí být v daňovém řízení zpochybněno účetnictví daňového subjektu, aby bylo třeba k tomuto způsobu stanovení daně přistoupit. Nelze než přisvědčit stěžovateli, pokud na tomto místě shledává vykročení z rozsahu přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 s. ř. s.). Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu však nejde o pochybení, pro které by bylo třeba rozsudek krajského soudu zrušit. Daňová povinnost za použití pomůcek nebyla stanovena a ani krajský soud nedospěl nesprávně *ex officio* k závěru, že tomu tak mělo být. Došlo tak k přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí v širším než žalobou vymezeném rozsahu, avšak bez negativního vlivu na veřejná subjektivní práva žalobce.

[27] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok nejen formálně (předložení příslušných daňových dokladů), ale také skutkově (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Správce daně pak prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jak zcela správně uvedl již krajský soud, 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu. Je tedy nesprávné žalobní tvrzení o tom, že správce daně musí vyvrátit věrohodnost a správnost předložených dokladů. Proto jsou nedůvodné úvahy stěžovatele o tom, že v daňovém řízení nebyl prokázán jiný skutkový děj, než jaký předložil stěžovatel. Správce daně musí prokázat na podkladě konkrétních skutkových okolností existenci shora uvedených vážných pochybností o předloženém účetnictví stěžovatele. To se správci daně podařilo. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá zjištěný časový nesoulad mezi fakturacemi přípravných prací subdodavatelem (společností Sprint s. r.o.) stěžovateli a uvedením předávaných děl do trvalého provozu. Lze přisvědčit správci daně, že jakkoli tato skutečnost sama o sobě nevyvrací předpoklad, že výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je tím zpochybněno to, že subdodávka byla vykonána právě společností Sprint. Závěru, že správce daně prokázal existenci důvodných pochybností o údajích v daňovém tvrzení, pak rovněž svědčí tvrzení svědka Š. - jednatele této společnosti, který o fakturaci a dodání těchto prací neměl žádné informace a dle jeho sdělení nebyly touto společností provedeny. Na předložených fakturách nebyl uveden účet této společnosti. Úhrada byla stěžovatelem zaslána na účet p. K. ml., který sice disponoval zmocněním jednat za uvedenou společnost, avšak starším deseti let, za situace, kdy v uvedené době již ve společnosti dle tvrzení pana Š. delší dobu fakticky nepůsobil. Za této situace nelze než uzavřít, že v daňovém řízení byly správcem daně bezpečně prokázány skutečnosti, na základě kterých zpochybnil věrohodnost údajů v daňovém tvrzení. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na stěžovatele a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně rozptýlil.

[28] Nedůvodnými jsou rovněž kasační námitky, které stěžovatel souhrnně označil jako „unesení důkazního břemene stěžovatelem“. Stěžovatel tvrdil, že se daňové orgány odmítly zabývat čestnými prohlášeními p. A. a p. R., ze kterých podle něj plyne, že k zdanitelnému plnění došlo. To je však v přímém rozporu s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. V odst. 41 a násl. žalovaný nejprve shrnul judikaturu týkající se hodnocení a přípustnosti čestných prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení, aby následně tato v odst. 42 hodnocení podrobil se závěrem, že ani z jednoho z nich nevyplývá žádný konkrétní fakt účasti subdodavatele na realizaci díla. Zdůraznil, že čestná prohlášení neobsahují jména konkrétních pracovníků či záznamy ze stavebních deníků, které by mohly reálně osvědčit účast subdodavatele na realizaci díla. Tyto osoby rovněž nemohly jakkoli ověřit, že práce vykonané subdodavatelem byly též vyúčtovány. Nelze tedy souhlasit s tvrzením, že by se žalovaný jimi odmítl zabývat či že by je přehlížel. Nepřípadný je proto poukaz stěžovatele na judikaturu akcentující potřebu vyhodnotit i listinné důkazy třetích osob, protože žalovaný právě takto postupoval.

[29] Podle stěžovatele nelze souhlasit s hodnocením svědeckých výpovědí p. V., p. R. a p. A. jako nekonkrétních. Svědci podle něj zcela jasně potvrdili, že dodavatel Sprint s. r. o. realizoval předmětné stavební práce. Ani této námitce nelze přisvědčit, protože uvedený stěžovatelův závěr ze svědeckých výpovědí neplyne. Stěžovatel zde nepolemizuje s hodnocením svědeckých výpovědí krajským soudem, nepoukazuje na konkrétní části protokolů o výpovědích. Případné nepřesnosti připisuje časovému odstupu a přirozenému zapomínání. Nelze však souhlasit s tím, že by daňové orgány nepřipustně akcentovaly nepřesnosti ve výpovědích svědků a že důvodem těchto nepřesností měl být přirozený úbytek vědomostí svědků v důsledku časového odstupu. Pokud z výpovědí svědků bezpečně neplyne rozsah tvrzených poskytnutých prací, jakož i jejich (sub)dodavatel, bylo to spíše důsledkem obecně obtížně prokazovatelných skutečností, k nimž byli svědci vyslechnuti. Tím spíše, pokud se na stavbách v danou dobu pohybovalo více osob pracujících pro různé subjekty a při vyšší míře neformálnosti zadávaných pokynů při vykonávání konkrétních prací. Rovněž je podstatné, že svědci nebyli v přímém pracovním vztahu s osobami, které měly inkriminované práce provádět.

[30] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelovým vyhodnocením odpovědí svědků R. a A. na otázku č. 6. Sv. R. přičítá jednoznačné tvrzení, že dohlížel na práci osob vykonávajících práci pro společnost Sprint. Jméno této společnosti se však objevilo v otázce správce daně nikoli v odpovědi svědka. Tím spíše svědek neuvedl žádné podrobnosti k tomu, že šlo o pracovníky právě této společnosti. Svědek měl popsat průběh prací a sdělit, v čem spočíval jeho dohled. Těžištěm otázky tedy bylo, *co* dělníci na stavbě dělali a nikoli *kdo* to na stavbě dělal. Rovněž část odpovědi „oni sami měli i svoje úkoly od Cahy, při začátku jsem tam ani nebyl“ rozhodně nelze interpretovat jako jednoznačné potvrzení, že na stavbě tyto osoby vykonávaly práci pro subdodavatele stěžovatele.

[31] Tvrzení stěžovatele, že sv. A. v odpovědi na otázku č. 6 uvedl, že se společnost Sprint s. r. o. na předmětných pracích podílela, je podle názoru kasačního soudu ve zřetelném rozporu s odpovědí svědka. Ten totiž na otázku na počet osob, které se akce za uvedenou společnost zúčastnily, a jejich jmenovité označení uvedl, že nemůže sdělit počet osob, že se akce zúčastňovala hromada pracovníků a jej nezajímalo, zda jsou to zaměstnanci Cahy, Sprintu nebo externí pracovníci. Rovněž dovětek „firma Sprint tam figurovala, zaslechl jsem to a to asi bylo vše“ je třeba hodnotit jako nekonkrétní, spíše zprostředkovanou a zcela obecnou informaci, která nemohla rozptýlit pochybnosti správce daně.

[32] Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli v hodnocení provedených svědeckých výpovědí jako prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Proto nemůže obstát ani obecná výtky, že jednotlivé důkazy nebyly hodnoceny ve vzájemné souvislosti. Zde lze připomenout výpověď jednatele společnosti Sprint p. Š., který výslovně uvedl, že pracovníci této

pokračování

společnosti práce na akcích Mlýny Havlíčkův Brod a Mlýny Kyjov neprovedli. Ani akcent na hodnocení důkazních prostředků ve vzájemné souvislosti proto nemůže vést k závěru o tom, že zjištěný skutkový stav bezpečně prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění subdodavatelem.

[33] Pokud stěžovatel poukazuje na to, že pro účely stanovení základu daně z právnických osob není nutno postavit najisto, kdo byl skutečným dodavatelem (kým bylo plnění poskytnuto), ale akcentovat (na rozdíl od DPH), že se plnění uskutečnilo, nezbyvá než podotknout, že kasační stížnost zde není polemikou s důvody, o které opřel rozsudek krajský soud. Postačí proto odkázat na vysvětlení v odst. 30 rozsudku, kde krajský soud s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu připouští, že formální nedostatky v předložených účetních dokladech sice nemohou bez dalšího vést k doměření daně, musí však být vynaložení výdaje prokázáno jednoznačným a transparentním způsobem. V podmínkách stavebnictví pak musí daňový subjekt vždy prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vůči subdodavatelům a že právě za konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky.

[34] Nedůvodnou je rovněž kasační námitka týkající se DPH z neuznaných přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel tvrdil, že mu měl být stanoven nižší základ daně o částku DPH obsaženou v úhradě za provedené přípravné práce s tím, že v souběžně vedené daňovém řízení nebyl uznán jeho nárok na odpočet DPH na vstupu. Krajský soud obdobnou žalobní námitku bez dalšího nepominul, ale odkázal na bod 55 a 56 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný reagoval na obdobnou odvolací námitku. Rozsudek krajského soudu proto není z tohoto důvodu nepřezkoumatelný. Žalovaný poukázal na to, že daňově uznatelným výdajem jsou sice též vedle daně z převodu nemovitostí a daně z nemovitostí ostatní daně a poplatky, avšak daň z přidané hodnoty z uvedeného případu za měsíc listopad 2012 byla stěžovateli doměřena platebním výměrem ze dne 22. 2. 2017. Protože neuznaný nárok na odpočet nebyl stěžovateli doměřen v roce 2012, nemohl být ani nákladem v uvedeném roce. Krajský soud vedle ztotožnění se s názorem žalovaného označil relevantní judikaturu kasačního soudu, která tento názor potvrzuje. Stěžovatel však proti vyslovenému názoru žádné věcné námitky neuplatňuje.

[35] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. září 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu