

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **CHMARA Trade Plzeň s.r.o.**, se sídlem Klatovská třída 1460/83, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2016, čj. 36818/16/5200-11434-706502, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 3. 2018, čj. 30 Af 47/2016-66,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 3. 2018, čj. 30 Af 47/2016-66, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Jádrem sporu v nynější kauze je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 25. 9. 2012 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně některých daňových výdajů, které žalobkyně zahrnula do základu daně. Konkrétně se jednalo o výdaje za dodávky stavebního materiálu „Sika“ od společnosti B a B COMPANY s r.o. (dnes B a B COMPANY s r.o. v likvidaci), které v roce 2009 představovaly částku 9 550 915 Kč a v roce 2010 částku 5 916 430 Kč. Pochybnosti správce daně se žalobkyni nepodařilo důkazními prostředky a návrhy předkládanými v průběhu daňového řízení vyvrátit. Na

základě provedeného šetření dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění dodávek stavebního materiálu od společnosti B a B COMPANY a jeho následnou spotřebu v žalobkyní realizovaných zakázkách. Náklady na pořízení tohoto konkrétního stavebního materiálu proto správce daně neuznal za výdaje, které je možné odečíst od základu daně. Správce daně následně vydal:

- dodatečný platební výměr ze dne 29. 4. 2015, ve kterém žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 910 200 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 382 040 Kč; a dále
- dodatečný platební výměr ze dne 28. 4. 2015, ve kterém žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 124 040 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 224 808 Kč.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Rozhodnutím ze dne 26. 8. 2016 žalovaný její odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. Krajský soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 20. 3. 2018 rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Podle krajského soudu výpovědi žalobkyní navržených svědků nemohly vést k jednoznačnému závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010 z tvrzených daňově účinných výdajů nevynaložila zcela žádné daňově uznatelné výdaje. Neobjasněný zůstal rozsah těchto zakázek a spotřeba tohoto materiálu u konkrétních zakázek. V tomto stádiu proto nebylo možné žalobkyni stanovit daňovou povinnost dokazováním. Krajský soud poukázal na to, že žalobkyně navrhovala k prokázání rozsahu vynaložených daňově uznatelných výdajů důkaz ohledáním díla v rámci jednotlivých zakázek, vyhodnocením stavebních deníků z těchto zakázek, případně ověřením rozsahu prací u odběratelů jednotlivých zakázek. Správce daně odůvodnil neprovedení navrhovaných důkazů tak, že žalobkyně neunesla důkazní povinnost. Vůbec však nevzal v potaz, že žalobkyni daňově uznatelné náklady vznikly, neprokázaná zůstala pouze jejich konkrétní výše. Soud dospěl k závěru, že správní orgány v průběhu daňového řízení řešily výlučně otázku, zda žalobkyně jako daňový subjekt vůbec vynaložila výdaje splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale pominuly otázku, do jaké míry žalobkyně unesla důkazní břemeno stran deklarované výše uplatněných výdajů. Neúplně zjištěný skutkový stav týkající se výše uplatněných výdajů způsobil nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.

III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. V ní uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku neunesení důkazního břemene správcem daně a nevzal v potaz všechny skutkové okolnosti případu. Správce daně zpochybnil věrohodnost předložených účetních dokladů, a to zejména výpověďmi jednatelů společnosti B a B COMPANY. Tuto skutečnost krajský soud nerozporuje. Důkazní břemeno tedy správce daně přenesl

pokračování

na žalobkyni. Požadavek, aby žalobkyně jednoznačně prokázala osobu dodavatele, je tedy v takovém případě zcela zákonný a plně v souladu s judikaturou NSS. Z provedených svědeckých výpovědí sice vyplynulo, že žalobkyně využila materiál shodného charakteru, avšak nepotvrdilo se, že dodavatelem byla právě společnost B a B COMPANY. Podle krajského soudu nemohou vést výpovědi svědků k jednoznačnému závěru, že žalobkyně nevynaložila žádné daňově uznatelné výdaje. Stěžejní skutečností však podle stěžovatele byla v daném případě skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení - ani po provedeném dokazování se neprokázala realizace dodávek stavebního materiálu od společnosti B a B COMPANY. Rozhodnutí krajského soudu je v tomto ohledu nepřezkoumatelné, neboť z něj nelze dovodit, z čeho soud usuzuje, že důkazní břemeno bylo přeneseno na správce daně.

[6] Stěžovatel se proto neztotožnil ani s argumentací krajského soudu, že v tomto stadiu dokazování nebylo možné stanovit účastníku řízení daňovou povinnost dokazováním a že by případně měla být daň stanovena podle pomůcek. Skutečnost, že daňový subjekt v průběhu daňového řízení neprokázal svá tvrzení, sama o sobě stanovení daně dokazováním nevylučuje. Důsledkem neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu nemůže být povinnost správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek.

[7] Stěžovatel dále nesouhlasí s krajským soudem, že provedení důkazu stavebními deníky spočívalo na správci daně. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností.

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); shledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost je důvodná

[11] NSS předně uvádí, že o daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek (viz např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, věc *SVODIDLA*). V posuzované kauze je sporné, zda žalobkyně splnila první podmínku, tedy zda skutečně vynaložila výdaje za dodávky stavebního materiálu od společnosti B a B COMPANY.

[12] Podle ustálené judikatury je třeba trvat na souladu formálního stavu dle daňových dokladů se stavem skutečným. Samotná existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nemá přitom „*povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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*“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc *EURO PRIM*, dále viz např. nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, (N 134/28 SbNU 143). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.

[13] Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně k prokázání daňových tvrzení předložila faktury, dodací listy, objednávky a rovněž také doklady o platbách faktur, které probíhaly na účet dodavatele – společnosti B a B COMPANY. Správce daně však ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012 poukázal na skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Konkrétně uvedl, že na rozdíl od objednávek a dodacích listů týkajících se jiných dodavatelů není na předložených dokladech uveden typ balení materiálu, způsob dopravy a s tím související detaily. Navíc ve srovnání s jinými dodavateli (např. SIKA CZ, s.r.o., MAPEI, spol. s r.o., LENA CHEMICAL, s.r.o.) žalobkyně není výhradním dodavatelem materiálů pro sanaci a ochranu betonu.

[14] Správce daně proto dále zjišťoval, jakým způsobem probíhaly dodávky materiálu a za tímto účelem vyslechl jednatele společnosti B a B COMPANY. Přestože potvrdili spolupráci s žalobkyní, byly jejich výpovědi velmi neurčité, na konkrétní otázky nedokázali odpovědět. Z veřejného rejstříku správce daně zjistil, že dodávky zboží žalobkyni představovaly u společnosti B a B COMPANY milionové obraty a celkem více než 1/3 (v roce 2009), resp. 1/2 (v roce 2010) realizovaných tržeb za zboží. Výpovědi jednatelů s ohledem na tuto skutečnost zakládaly o to větší pochybnosti. Správce daně rovněž ověřoval, zda jednatelem jmenovaní dodavatelé skutečně společnosti B a B COMPANY dodávali zboží. Tvrzení jednatele se nepotvrdila. Vedle toho dožádal místního správce daně, aby vyzval společnost B a B COMPANY k doložení dokladů prokazujících obchodní spolupráci s žalobkyní. Na výzvu však společnost B a B COMPANY nereagovala. Při místním šetření se na adrese jejího sídla nepodařilo zastihnout ani žádného zástupce společnosti. K výzvě správce daně žalobkyně předložila podklady k jednotlivým zakázkám, jejichž součástí měly být i dodávky materiálu od společnosti B a B COMPANY. V předložených listinách správce daně zjistil nesrovnalosti, které detailně popisuje ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012.

[15] NSS je shodně se stěžovatelem přesvědčen, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správních orgánů oprávněné a důvodné pochybnosti o souladu formálního skutkového stavu (daňových dokladů) s faktickou realizací obchodních transakcí, tak jak žalobkyně

deklarovala na předložených dokladech. Optikou výše uvedených judikaturních závěrů tedy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Pochybnosti správce daně se žalobkyně snažila vyvrátit návrhem na výslech několika svědků – vlastní zaměstnance či jednatele a zaměstnance společností, pro které realizovala zakázky, při nichž podle faktur použila stavební materiál od společnosti B a B COMPANY.

[16] Krajský soud na s. 8 napadeného rozsudku shrnuje obsah těchto výslechů. Závěr stěžovatele, že se žalobkyni nepodařilo prokázat vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v tvrzené výši, je podle krajského soudu v rozporu s obsahem těchto výpovědí. Krajský soud uzavírá, že „[s]*amotné výpovědi uvedených svědků nemohou vést k jednoznačnému závěru, že žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010 z tvrzených daňově účinných výdajů nevynaložil zcela žádné daňové výdaje. Výpovědi svědků v základu potvrdily uskutečnění jednotlivých zakázek, v jejichž souvislosti byl žalobcem dodáván materiál deklarovaný na dílčích fakturách od společnosti B a B COMPANY s.r.o. Neobjasněný však zůstal rozsah těchto zakázek a spotřeba tohoto dodaného materiálu u konkrétních zakázek podle tvrzení žalobce. V tomto stadiu dokazování skutečně nebylo možné stanovit žalobci daňovou povinnost dokazováním, které zůstalo neúplným*“. Na jiném místě krajský soud uvádí, že „*s neprovedením navrhovaných důkazů se správce daně I. stupně vypořádal tak, že žalobce neunesl zcela svoji důkazní povinnost prokázat tvrzenou výši daňově uznatelných výdajů a neřídil se úvahou, že žalobci náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v určité výši vznikly, neprokázanou zůstává jejich konkrétní výše*“. V závěru rozsudku krajský soud konstatuje, že „*v průběhu daňového řízení byla řešena výlučně otázka, zda žalobce jako daňový subjekt vůbec vynaložil výdaje splňující podmínky § 24 odst. zák. o daních z příjmů v plné tvrzené výši, ale byla pominuta otázka, do jaké míry žalobce unesl důkazní břemeno stran deklarované výše uplatněných výdajů. Pro zodpovězení této otázky týkající se výše uplatněných výdajů, tak zůstalo daňové řízení neúplným a neúplně zjištěný stav věci způsobil nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. V dalším řízení bude dále řešena otázka, v jakém rozsahu žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích skutečně daňově uznatelné náklady vynaložil* […]“.

[17] NSS považuje tyto závěry krajského soudu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] Krajský soud v odůvodnění operuje s faktem, že žalobci vznikly náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v určité výši (náklady za dodávky stavebního materiálu od společnosti B a B COMPANY). Není však vůbec zřejmé, jak k tomuto závěru dospěl. Není jasné, zda tuto skutečnost dovozuje přímo z provedených výslechů, či s ní operuje proto, že správní orgány neprokázaly opak.

[19] Má-li tato skutečnost vyplývat přímo z provedených výslechů, je hodnocení svědeckých výpovědí ze strany krajského soudu zcela nedostatečné. Krajský soud pouze shrnuje vyjádření jednotlivých svědků, vůbec však nezohledňuje argumentaci stěžovatele, že výslechy svědků sice potvrdily využití materiálu shodného charakteru, jednoznačně však neprokázaly při realizaci příslušných zakázek spotřebu stavebního materiálu dodaného konkrétně od společnosti B a B COMPANY. Zcela přehlíží tvrzení správce daně a stěžovatele, že žalobkyně odebírala stejný materiál také od jiných dodavatelů, o jejichž

dodávkách nebylo žádných pochyb. Konkrétně nereaguje ani na tvrzené rozpory ve výpovědi svědka D.. Nadto je třeba podotknout, že shrnutí svědeckých výpovědí na s. 8 napadeného rozsudku neodpovídá obsahu výpovědí zachycených ve správním spisu. Krajský soud popisuje, že „[s]*vědek M. Z., zaměstnanec Plzeňské energetiky a.s. potvrzoval, že na konkrétní zakázku týkající se opravy betonové podlahy byl dodán konkrétní materiál Sikafloor-156 od dodavatele B a B COMPANY s.r.o.*“ Toto tvrzení z obsahu výpovědi svědka Martina Zídka, zaznamenané v protokolu o výslechu svědka ze dne 22. 9. 2014, čj. 1609173/14/2301-05401-401571, nevyplývá.

[20] Pokud k závěru o vzniku nákladů za dodávky stavebního materiálu krajský soud dospěl proto, že správní orgány neprokázaly opak, není v rozsudku vůbec odůvodněno, proč podle soudu důkazní břemeno v tomto momentu spočívalo právě na správci daně.

[21] NSS považuje za nepřezkoumatelné také zdůvodnění krajského soudu, proč argumentace správce daně a stěžovatele nebyla způsobilá odůvodnit neprovedení dalších důkazů (expertního posudku, stavebních deníků u zakázek, ověření rozsahu prací u odběratelů jednotlivých zakázek či ohledání provedeného díla v rámci jednotlivých zakázek). Stěžovatel měl podle soudu totiž vzít v potaz právě spornou skutečnost, že žalobkyni vznikly náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v určité výši. NSS nadto podotýká, že neprovedením navrhovaných důkazů se správce daně zabýval na s. 26 zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012 a stěžovatel zejména na s. 19 a 20 napadeného správního rozhodnutí. Správce daně i stěžovatel podrobně vysvětlili, proč navržené důkazní prostředky nemohly přispět ke zjištění stavu věci. Krajský soud dospívá k závěru, že argumentace stěžovatele není způsobilá odůvodnit neprovedení důkazů, konkrétní důvody uvedené v napadeném správním rozhodnutí však vůbec nezohledňuje a nepolemizuje s nimi.

[22] NSS se sám nemůže zabývat tím, zda výslechy svědků potvrzují realizaci dodávek stavebního materiálu, zda měly být provedeny další navrhované důkazy, a obecně tedy zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně realizace dodávek stavebního materiálu od společnosti B a B COMPANY. Vzhledem ke všemu výše uvedenému je třeba, aby se těmito skutečnostmi nejprve zabýval přezkoumatelným způsobem krajský soud.

[23] NSS tedy napadený rozsudek zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[24] Za přezkoumatelný považuje NSS pouze závěr krajského soudu, že povinnost obstarat si stavební deníky z provedených zakázek měl správce daně. NSS k tomu uvádí, že rozložení důkazního břemene činí i rámec rozsahu dokazování vyplývající z § 92 odst. 2 daňového řádu. Jakkoliv totiž z uvedeného zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nelze z něj současně dovodit, že je povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt důkazy na podporu jeho daňových tvrzení. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritě povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu). NSS proto souhlasí se stěžovatelem, že to byla žalobkyně, která k prokázání svých tvrzení měla

pokračování

předložit stavební deníky z provedených zakázek, a tuto povinnost nebylo možné přenést na správce daně. Lze také souhlasit se stěžovatelem, že argumentace krajského soudu v tomto ohledu není vůbec přiléhavá. Krajský soud povinnost správce daně provést důkaz stavebními deníky z jednotlivých zakázek vyvodil z toho, že „*žalobkyně nebyla subjektem, který je povinen vést stavební deník*“. Tato skutečnost však nemá ve vztahu k povinnosti předložit stavební deníky z jednotlivých zakázek žádný význam.

V. Závěr a náklady řízení

[25] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem NSS; v novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 16. srpna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu