

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Attack Art, s. r. o.**, se sídlem Cacovická 16/12, Brno, zast. JUDr. Zdeňkem Navrátilem, advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015, čj. 32907/15/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, čj. 62 Af 135/2015-87,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 22. 11. 2012 doměřil Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, neboť mu v průběhu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně vynaložila uplatněné výdaje v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tyto pochybnosti žalobkyně během daňové kontroly neodstranila. Žalobkyně proti platebnímu výměru podala odvolání, kterému Finanční úřad pro Jihomoravský kraj částečně vyhověl v rozhodnutí ze dne 6. 3. 2014 a snížil doměřenou daň (z 381 000 Kč na 271 000 Kč) i penále. Žalobkyně totiž v rámci odvolacího řízení prokázala daňovou účinnost části výdajů. Ve zbytku pak odvolání zamítl, neboť měl nadále pochybnosti o daňové účinnosti zbylých uplatněných výdajů. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání

k žalovanému, který jej zamítl. Souhlasil se závěrem správce daně, podle nějž žalobkyně neprokázala, že jí plnění – stavební práce – poskytli subdodavatelé, společnost Agatha, s. r. o., a Tysea, družstvo. Správci daně ani žalovanému se totiž přes značné úsilí nepodařilo v průběhu daňového řízení předvolat ani předvést jednatele těchto subdodavatelů, jejichž svědeckými výpověďmi hodlali ověřit, zda tito subdodavatelé poskytli žalobkyni prostřednictvím svých dělníků stavební práce a zda je poskytli v rozsahu, který je uváděn na fakturách předložených žalobkyní.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u krajského soudu, který se však ztotožnil se závěrem správních orgánů a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci.

[4] Stěžovatelka se na rozdíl od rozhodujících orgánů domnívá, že své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění dodávek stavebních prací unesla. Stěžovatelka správci daně předložila objednávky adresované subdodavatelům Agatha a Tysea, na jejichž základě byly uzavřeny smlouvy na provedení stavebních prací. Po řádném splnění prací pak tito subdodavatelé vystavili stěžovatelce faktury, které také předložila správci daně a na kterých je jako odběratel uvedena stěžovatelka, jako dodavatel některý z těchto dvou subdodavatelů. V těchto fakturách je také vždy dostatečně konkrétně vymezen předmět plnění a jsou opatřeny razítkem a podpisem jak příslušného subdodavatele, tak stěžovatelky. Příslušné částky za provedené stavební práce odpovídají rozsahu zednických prací u tohoto typu staveb (převážně výstavba a rekonstrukce rodinných domů či půdní vestavby). Úhrada částek probíhala v hotovosti, o čemž svědčí příjmové pokladní doklady, které vystavil vždy jeden ze subdodavatelů. Stěžovatelka také navrhla předvolání svědků – zejména osob podílejících se na provádění stavebních prací, stavbyvedoucího a investorů. Předvolaní svědci potvrdili, že práce na stavbách byly skutečně provedeny. Nikdo také netvrdil, že by mu nebylo zaplaceno (což ve svých výpovědích potvrdili investoři). Všichni investoři se také shodli na tom, že stavební práce vykonávali jak čeští, tak ukrajinští občané (jednatelé subdodavatelů Agatha a Tysea byli také ukrajinského původu). Stěžovatelka poukazuje i na výpověď svědka, který se podílel na provádění většiny stavebních prací pro jednotlivé investory a na otázku, jak byli tito ukrajinští občané zaměstnáni, odpověděl mj.: „*Vím, že tam bylo založeno nějaké družstvo.*“ Z toho je zřejmé, že na stavbách pracovali právě dělníci zmíněných stěžovatelčiných subdodavatelů. Stěžovatelka uvedla, že splňuje také ostatní podmínky pro daňové uplatnění nákladů za stavební práce, které vymezil NSS ve svém rozsudku ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47.

[5] Ze všech dokumentů, které stěžovatelka předložila, jakož i z provedených svědeckých výpovědí, lze při jejich vzájemném posouzení dospět k závěru, že stavební práce fakticky provedli zmiňovaní subdodavatelé. Krajský soud i žalovaný hodnotili provedené důkazy pouze odděleně, a proto dospěli k nesprávnému závěru, že předložené důkazy neprokázaly faktické provedení stavebních prací, a že tedy fakturované částky nemohou být uplatněny jako daňově účinný náklad bezprostředně související s výnosy.

pokračování

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v průběhu daňového ani soudního řízení nepředložila přesvědčivou argumentaci, která by prokázala oprávněnost uplatněných výdajů jako daňově účinných nákladů. Stěžovatelka tak neunesla své důkazní břemeno, přitom bylo její povinností zdokumentovat svou podnikatelskou činnost tak, aby mohla v případě potřeby doložit všechny rozhodné skutečnosti. Konkrétně žalovaný poukázal na výpověď stavbyvedoucího, pana A. R.. Ten uvedl, že nezná subjekty, které měly být stěžovatelčinými subdodavateli, ani osoby, které byly jejich statutárními orgány. Jména dělníků ani neuváděl v denních záznamech ve stavebním deníku. Podle žalovaného jak z odůvodnění jeho rozhodnutí, tak z rozsudku krajského soudu plyne, že rozhodující orgány nehodnotily provedené důkazy pouze jednotlivě, ale posoudily je také ve vzájemné souvislosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

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

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

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

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

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

[13] Ze správního spisu vyplynuly tyto podstatné skutečnosti: Stěžovatelka (resp. její jednatel, pan Hron) předložila řadu formálně bezvadných účetních a jiných dokladů (faktury, pokladní doklady a objednávky). Unesla tedy prvotní důkazní břemeno. Správci daně však ohledně uplatněných výdajů vyvstaly pochybnosti, neboť shledal jako nelogickou skutečnost, že příjmové a výdajové pokladní lístky neobsahují vždy shodné datum – výdajový lístek je opatřen datem pozdějším než lístek příjmový. Pokud by byla dodržena logická návaznost úkonů při platbě v hotovosti, měly by pokladní lístky stejné datum, případně by výdajové lístky časově předcházely příjmovým lístkům. Dále žalovaný považoval za problematické, že faktury subdodavatelů Agatha a Tysea jsou vystaveny až několik měsíců poté, co byly fakturované stavební práce provedeny. Nadto některé faktury zahrnují i více stavebních akcí.

[14] Stěžovatelčin jednatel v průběhu správního řízení (a následně i při jednání před soudem) popsal způsob úhrady odměn dělníkům na stavbách – někteří dělníci potřebovali peníze častěji, někteří je požadovali až po ucelenějších úsecích; někdy se výplata dělníkům předávala přímo na stavbě, jindy si pro ni dělníci přišli do kanceláře. Takto popsaný stav potvrdili svými výpověďmi také dělníci, kteří vypovídali jako svědci ve správním řízení. Ve správním spise jsou založeny výdejní lístky z banky, z nichž je patrné, že stěžovatelčin jednatel průběžně vybíral větší obnosy peněz v hotovosti, což odpovídá jeho tvrzení o platbách v hotovosti.

[15] Podle NSS nemusí být tvrzení stěžovatelčina jednatele nutně v rozporu, jak uváděl žalovaný ve svém rozhodnutí. Časový nesoulad mezi příjmovými a výdajovými pokladními lístky, faktury znějící na jednu zakázku, jejíž částka však zahrnuje i jinou zakázku, jež na faktuře není uvedena, platby v hotovosti anebo také nedbale vedený stavební deník však v této věci budí důvod k pochybnostem o tom, zda stěžovatelka zpochybňované částky skutečně dělníkům vyplatila, a tedy zda tyto výdaje skutečně vynaložila v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů.

[16] Stěžovatelka měla kromě jednatele pouze čtyři další zaměstnance. S ohledem na rozsah i charakter stavebních prací, které poskytovala investorům, není pochyb o tom, že nebylo v jejích silách provést je pouze prostřednictvím svých zaměstnanců. Je tedy pochopitelné, že plnění ze smluv o dílo poskytovala investorům prostřednictvím třetích osob.

[17] Z rozhodnutí finančních orgánů vyplývá, že měly vážné pochybnosti zejména ohledně toho, zda částky uvedené na fakturách skutečně obdržely společnost Agatha a

družstvo Tysea. Finanční orgány vyvracely tvrzení stěžovatelky mimo jiné poukazem na výpověď stavbyvedoucího, který si nevybavil, že by skupiny ukrajinských dělníků vystupovaly pod některou z forem obchodních společností. Pro závěr o tom, zda stěžovatelka ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněně uplatnila výdaje, však není zásadní, zda dělníci poskytovali práci prostřednictvím některé z forem obchodní korporace, neformální skupiny (jeden ze svědků potvrdil, že na stavebních pracích pro stěžovatelku se podíleli i další dělníci, které tento svědek přizval z jiné společnosti a kterým poté on sám podle faktury dotčené společnosti vyplatil odměnu z peněz obdržených od stěžovatelky) či samostatně. Významné je, zda někdo tyto práce skutečně vykonal, zda je vykonal v rozsahu uvedeném na faktuře a zda od stěžovatelky skutečně obdržel finanční obnos, který následně stěžovatelka uplatnila jako výdaj vynaložený v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68: *„Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)]. Rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje).“].* To však stěžovatelka neprokázala.

[18] Finanční orgány se poněkud nepřesně vyjádřily, že stěžovatelku tížilo ve vztahu k dani z příjmů důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že úhradu za plnění poskytla výlučně osobám, které podle předložených faktur měly provést v její prospěch deklarované plnění. Z rozhodnutí správce daně i žalovaného však také vyplývá, že s touto pochybností úzce souvisí také pochybnost o tom, zda byly na uvedených zakázkách provedeny stavební práce právě v takovém rozsahu, jaký odpovídá fakturám vystaveným společností Agatha a družstvem Tysea. Je pravda, že finanční orgány mohly směr dokazování ovlivnit vhodněji kladenými dotazy na prokazování toho, zda stěžovatelka skutečně vynaložila uplatněné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy zda existovaly alespoň nějaké osoby, které pro stěžovatelku provedly fakturované stavební práce a které by současně mohly potvrdit, že jim stěžovatelka skutečně vyplatila zpochybňované částky). Na druhou stranu však vycházely z poměrně neurčitých informací, které jim stěžovatelka poskytla. Proto se v průběhu daňového řízení zaměřily převážně na prokazování toho, zda stavební práce pro stěžovatelku provedli právě subdodavatelé, kteří byli uvedeni na fakturách. Uplatněné výdaje musí daňový subjekt prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Stěžovatelka však neprokázala, že vynaložila zpochybňované výdaje právě v tvrzené výši ať už subjektům uvedeným na fakturách, nebo komukoliv jinému, kdo stavební práce provedl.

[19] NSS nepopírá tvrzení stěžovatelčina jednatele o průběhu stavebních prací (domluva pouze ústní formou, mzda se dělníkům vyplácí v hotovosti, někdy s odstupem času a často také za několik zakázek najednou) a chápe, že nelze vždy v účetních listinách přesně zachytit realitu při jejich provádění. To však neznamená, že by zhotovitelé staveb neměli být dostatečně obezřetní a na zachycování reality na stavbách zcela rezignovat. Pokud chce stavební podnikatel uplatňovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl by se právě naopak snažit, aby pohyb jeho finančních prostředků byl co nejspolehlivěji

a nejvěrněji zachycen v účetní dokumentaci a provedené práce co nejpřesněji evidovány ve stavebních denících, případně by měl být připraven prokázat rozhodné skutečnosti i jiným způsobem. Pouze tak totiž dokáže unést své důkazní břemeno.

[20] Předložené účetní dokumenty, nedbale vedený stavební deník, výpovědi svědků ani výpověď stěžovatelčina jednatele však neodstranily pochybnosti o daňové účinnosti stěžovatelčiných výdajů. Jednatel se ve vztahu k subdodavatelům Agatha a Tysea bránil tvrzením, že mu nelze klást k tíži nekontaktnost jejich jednatelů, kteří se s největší pravděpodobností již nenacházejí na území České republiky. Žalovaný však ve svém rozhodnutí stěžovatelce vytýkal především to, že neprokázala věrohodnými důkazními prostředky uskutečnění tvrzených výdajů. Skutečnost, že jsou stěžovatelčini subdodavatelé nekontaktní, pouze přispěla k důkazní nouzi, ve které se stěžovatelka ocitla svou neopatrností při evidenci pohybu finančních prostředků, jež hodlala uplatnit jako daňově účinný náklad.

[21] Ačkoli již od uskutečnění stavebních prací uběhla dlouhá doba, mohla se stěžovatelka pokusit věrohodnějším způsobem obhájit své tvrzení, že fakturované práce poskytly tyto subjekty a že za ně obdržely obnosy v takové výši, v jaké je stěžovatelka následně uplatnila jako výdaj vynaložený v souvislosti s podnikáním. K tomu měla stěžovatelka v průběhu daňového řízení dostatek příležitostí. Mohla např. konkrétněji klást otázky svědkům (jejich výslechů se stěžovatelčin jednatel ve většině případů osobně účastnil), kteří prováděli stavební práce na zakázkách, na nichž se měli podílet také subdodavatelé Agatha a Tysea. Stěžovatelka také mohla blíže popsat, jak se dozvěděla o těchto subdodavatelích, jak probíhala komunikace s jejich zástupci nebo kolik dělníků se přibližně stavebních prací účastnilo, apod.

[22] Pro unesení důkazního břemene nebylo nutné, aby stěžovatelčinu verzi stvrdili přímo jednatelé subdodavatelů Agatha a Tysea – bylo však třeba, aby ji věrohodně potvrdil někdo třetí (protože listinné doklady, jejichž formální správnosti nevěnovala stěžovatelka příliš velkou pozornost, nebyly uspokojivé). Možnost, že by se podařilo obstarat přesvědčivé výpovědi všech (nebo aspoň většiny) dělníků, kteří na stavbách pro tyto subdodavatele pracovali, je spíše teoretická a soud si to uvědomuje. Nejde však o žádnou promyšlenou procesní past na stavební podnikatele, ale o důsledek nedostatečné stěžovatelčiny pečlivosti. Skutečnost, že ve stavebnictví to obvykle funguje takto neformálně, je celkem běžně známá; nemůže to však sloužit jako právní argument pro uznání výdajů. Soud ani stěžovatelku nepodezírá z nějakého nepoctivého jednání, věci se jistě mohly odehrát tak, jak stěžovatelka tvrdí. Finanční orgány ani správní soud však nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že stěžovatelčina skutková verze je možná a uvěřitelná. Daňový subjekt vždy musí prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. To se zde nepodařilo, protože práce určitě někdo provedl, ale předložené listiny nevypovídaly dostatečně přesně o jejich rozsahu a o jejich finanční náročnosti a předvolaní svědci nebyli s to potvrdit, že peníze byly vyplaceny právě a jen v souvislosti s pracemi, na něž byli zjednáni subdodavatelé Agatha a Tysea.

pokračování

[23] NSS uzavírá, že nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně vynaložila uplatněné výdaje na stavební práce prováděné pro své zákazníky v rozsahu, který by odpovídal částkám na fakturách subdodavatelů Agatha a Tysea. Nebylo tedy prokázáno, že byla naplněna první podmínka pro daňovou účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[24] Na závěr NSS poznamenává, že krajský soud svou pozornost zaměřil pouze na prokazování toho, zda stěžovatelka vyplatila uplatněné výdaje právě společnosti Agatha a družstvu Tysea. Vycházel však z nesprávného předpokladu, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda fakticky uskutečnil zdanitelné plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako jeho poskytovatel uvedena v dokladu, který daňový subjekt předkládá jako důkaz k prokázání svých tvrzení (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 As 110/2013-27). Výrok rozsudku krajského soudu i rozhodnutí správce daně však z výše uvedených důvodů obstojí. NSS pouze upřesnil důvody, o které se zamítavý výrok opírá.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 15. listopadu 2018

Ondřej Mrákota
předseda senátu