



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobkyně a): **R. Š.**

žalobce b): **J. Š.**

oba zastoupeni Ing. Hanou Němcovou, daňovou poradkyní
sídlem U Kapličky 5, 712 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č. j. 45808/18/5200-10422-708855, č. j. 45809/18/5200-10422-708855, č. j. 45810/18/5200-10422-708855 a č. j. 45811/18/5200-10422-708855, ve věci daně z příjmů,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Žalobce b) J. Š. se domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č. j. 45808/18/5200-10422-708855 a č. j. 45809/18/5200-10422-708855, jímž byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále je „správce daně“) za rok 2009 a za rok 2010 doměřující žalobci b) daň z příjmů fyzických osob z důvodu neprokázání uplatněných daňově uznatelných výdajů vůči dodavatelům žalobce, M. K. a J. O. Žalobkyně a), R. Š., která byla spolupracující osoba žalobce b), se domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného z téhož dne č. j. 45810/18/5200-10422-708855 a č. j. 45811/18/5200-10422-708855, kterými byla doměřena daň a penále za zdaňovací období 2009 a 2010 z téhož důvodu (všechna rozhodnutí žalovaného budou dále označena jako „napadená rozhodnutí“). Napadenými rozhodnutími byly vyloučeny pouze některé výdaje vůči dodavateli J. O.
2. Jelikož žaloby spolu skutkově souvisí, krajský soud je usnesením ze dne 16. 7. 2019, č. j. 25 Af 67/2018 – 43 spojil ke společnému projednání. V dalším textu odůvodnění tohoto rozsudku bude krajský soud oba žalobce pro stručnost označovat jako „žalobce“ či „žalobci“ a k rozlišení žalobce b) a žalobkyně a) přistoupí pouze, bude - li to ze skutkového či právního hlediska potřeba.
3. Žaloba byla podána poté, co přechází rozhodnutí žalovaného o předmětných dodatečných platebních výměrech byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu č. j. 22 Af 21/2015 - 59 z 22. 9. 2017 z důvodu neprokázání pochybností správce daně o správnosti, úplnosti a věrohodnosti žalobcem předložených evidencí, v důsledku čehož neměl žalobce důkazní povinnost, když svou prvotní důkazní povinnost splnil, a pokud provedené důkazy neprokazují ani nevyvracejí daňová tvrzení, nejde to k tíži žalobce ve smyslu splnění jeho důkazní povinnosti; dále krajský soud vytkl žalovanému, že neprovedl navržený důkaz písmoznaleckým posudkem. Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zamítl rozsudkem, ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017 – 34. Žalovaný v následném řízení uzavřel, že nebyly zjištěny důkazy, které by zpochybnil oprávněnost výdajů vynaložených na základě dokladů od dodatele M. K., a tyto žalovaný uznal. Setrval však na vyloučení výdajů vůči J. O.
4. Žalobce v žalobě nesouhlasil s vyloučením uplatněných výdajů vynaložených na základě faktur přijatých od dodavatele žalobce J. O. z důvodu neprokázání jejich úhrady deklarované osobě. Žalovaný vyšel ze závěrů znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, podle kterého podpisy na vyloučených fakturách jsou kopiemi smyšlených padělků a padělající osoba se ani nesnažila napodobit podpis J. O. Sám žalobce uznal, že osoba, se kterou v letech 2009 a 2010 spolupracoval, není skutečným J. O., žalobce byl třetí osobou, jejíž identita je neznámá, uveden v tomto směru v omyl. Žalovaný, aniž by zpochybnil skutečné vynaložení předmětných výdajů a jejich výši, je pouze z tohoto důvodu vyloučil z výdajů daňově uznatelných, ač podle něj, pokud by bylo prokázáno, že byly uhrazeny J. O., jednalo by se o výdaje způsobilé snížit základ daně. Za této situace má žalobce za to, že nelze klást k jeho tíži, že byl nezjištěnou osobou oklamán.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2017 č. j. 1 Afs 247/2017 – 35 zdůraznil, že uplatněný výdaj lze výjimečně uznat i v případě, kdy nebylo prokázáno, že by byl vynaložen vůči deklarovanému dodavateli, pokud by žalobce prokázal, komu za předmětné služby skutečně zaplatil, což se v posuzované věci nestalo.
6. Krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 14. 8. 2019 pod č. j. 25 Af 67/2018 – 52 tak, že napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalobci v dané situaci náleží výdaje alespoň v minimálně stanovené výši, které stanoví v případě nemožnosti jejich prokázání podle pomůcek.
7. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 26. 2. 2020 č. j. 4 Afs 381/2019 – 41 rozsudek krajského soudu zrušil, neboť se s nutností přiznat žalobci alespoň minimálně nutné výdaje neztotožnil. Vycházejí z toho, že neuznání výdajů žalobce vůči údajnému dodavateli O. není pro svou marginalitu způsobitelné zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobce b) jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek, uzavřel, že „*nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a nelze je proto mít za daňově účinné a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, jak již bylo zdůvodněno výše, nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady*“. Tímto závěrem je krajský soud nyní vázán.
8. U jednání žalobci na svém stanovisku setrvali.
9. Krajský soud opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemných vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadená rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Skutkový stav s ohledem na již proběhlá řízení krajský soud rekapituluje pouze stručně, neboť mezi účastníky o něj není sporu:
 - v roce 2009 a 2010 byla žalobkyně a) spolupracující osobou manžela J. Š. – žalobce b);
 - daňová kontrola byla u žalobců zahájena dne 2. 4. 2012 na zdaňovací období roku 2009 a 2010;
 - správce daně zjistil, že někteří dodavatelé žalobce b) výdaje, které žalobce b) uplatnil, nevykázali ve svých daňových přiznáních; tyto nesrovnalosti správce daně odstranil, kromě dodavatelů M. K. a J. O.;
 - J. O. nepodal za rok 2009 a 2010 daňové přiznání na daň z příjmů fyzických osob. Na místním šetření nebyl J. O. zastížen a nepodařilo se ho předvolat k výslechu, neboť nebylo zjištěno, kde bydlí, ačkoliv správce daně provedl šetření u vězeňské služby, správy sociálního zabezpečení a úřadu práce;
 - správce daně dne 27. 8. 2012 vyzval žalobce, nechť předloží důkazní prostředky k tomu, že částky vyplacené M. K. a J. O. i uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v letech 2009 a 2010 skutečně vynaložil;
 - tyto sporné deklarované výdaje se vztahovaly ke stavebním pracím, které žalobce b) provedl pro společnost PÁTÁ STAVEBNÍ CZ a.s., přičemž rozsah prací a jejich faktická realizace nebyla v řízení sporná;

- žalobce navrhl k důkazu výsledků Ing. K., M. K., dále listinné důkazy – dvě smlouvy na stavební zakázky podepsané M. K. Správce daně tyto důkazy provedl, ale podle něj neosvědčily skutečný rozsah a úhradu deklarovaných prací pro obecnost, ukončil daňovou kontrolu a rozhodl předmětnými dodatečnými platebními výměry;
 - v rámci odvolacího řízení žalovaný dokazování doplnil a v rozhodnutích z 19. 1. 2015 odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil;
 - krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 21/2015 - 59 z 22. 9. 2017 rozhodnutí z 19. 1. 2015 zrušil;
 - žalovaný v dalším řízení ustanovil znalce z oboru písmoznalectví, podle kterého jsou podpisy na fakturách, které měl vystavit J.O., kopiemi smyšlených padělků, s výjimkou tří dokumentů, kde jsou podpisy nezpracovatelné. Následně žalovaný napadenými rozhodnutími změnil předmětné platební výměry, kdy z uplatněných výdajů neuznal pouze ty, které byly výdaji vynaloženými vůči J. O. na základě faktur a příjmových dokladů, jejichž podpis byl znalcem shledán smyšleným padělkem, zbývající uplatněné sporné výdaje uznal;
 - proti žalobci b) bylo vedeno trestní řízení pro zločin krácení daně podle § 240 odst. 1, odstavec 2 písm. c) trestního zákoníku, kdy krácením daně bylo mj. uplatnění nyní posuzovaných výdajů, které skončilo zprošťujícím rozsudkem Okresního soudu v Novém Jičíně dne 17. 5. 2018, č. j. 4 T 153/2015 – 832 ve spojení s usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. 7 To 235/2018 – 854 ze 7. 1. 2019;
 - výdaje žalobce b) za plnění od údajného dodavatele O. představují 7,18 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 (921.762 Kč z celkových 12.835.116 Kč) a 5,09 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2010 (756.500 Kč z celkových 14.875.701 Kč).
11. Za situace, kdy je krajský soud vázán právním názorem, vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku citovaném v odstavci 7, krajský soud nyní pouze stručně shrnuje, že v přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda žalobce b) splnil podmínky pro uplatnění předmětných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy zda je tvrzeným způsobem vynaložil a zda to v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal. Od toho se odvíjí i posouzení věci vůči žalobkyni a), která byla spolupracující osobou žalobce b) ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž žalobce b) rozděloval v souladu s § 13 odst. 3 zákona o daních z příjmů podíl na příjmech a výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 50%.
12. Mezi účastníky není sporné, že se ohledně dodavatele posuzovaných prací podařilo pouze prokázat, že jím nebyl J. O. Žalobci jinou osobu, která jimi uplatňované plnění měla poskytnout, neoznačili a – jak uvedl Nejvyšší správní soud – neprokázali tak transparentním a jednoznačným způsobem skutečný průběh transakce. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud, nebyl-li zjištěn skutečný dodavatel předmětných stavebních prací, není možné, aby žalobci uplatnili platby za stavební práce vůči neznámé osobě vydávající se za J. O. jako náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
13. Ústavní soud (např. nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004 či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008) opakovaně vyslovil, že daňové orgány mají mít na zřeteli správné stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, přičemž podle elementární logiky by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj. Tento názor

nalezl odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Afs 97/2018 – 35 z 19. 11. 2018 nebo č. j. 2 Afs 18/2013 – 45 z 28. 8. 2013). V posuzované věci však Nejvyšší správní soud pro krajský soud závazně vyslovil, že žalobcům nenáleží ani výdaje alespoň v minimálně vynaložené výši (tzv. esenciální výdaje), které žalovaný stanoví v případě nemožnosti jejich dokázání podle pomůcek, neboť účetnictví žalobců nebylo natolik zatemňující celkový obraz, že by bylo nutno přistoupit k přechodu na pomůcky. Výdaje žalobce b) za plnění od údajného dodavatele O. představují 7,18 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 (921.762 Kč z celkových 12.835.116 Kč) a 5,09 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2010 (756.500 Kč z celkových 14.875.701 Kč); žalovaný tudíž dokazováním ověřil a neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce b) ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období roku 2010. Neuznání výdajů žalobce vůči údajnému dodavateli O. tudíž není způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobce b) jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Ačkoliv tedy žalobci b) musely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele O., nelze je mít za daňově účinné, protože nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady.

14. Žaloba tak není důvodná a krajský soud ji proto podle § 78 odst. 7 zamítl.
15. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 10. června 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu