



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Hany Ptáčkové v právní věci žalobce: **J.M.**, bytem ■■■, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem KODAP legal s.r.o., 1. máje 97/25, 460 07 Liberec 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31766/16/5200-10424-709923,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31766/16/5200-10424-709923, se 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. Předmět řízení

Žalobce se domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územního pracoviště ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2015, č. j. 931344/15/2603-51524-501732. Specifikovaným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem – byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 278 700 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 55 740 Kč.

Důvodem doměření daně bylo neuznání daňových výdajů ve výši 1 355 370 Kč zahrnutých žalobcem do základu daně na základě faktur za jeřábnické práce a dopravu materiálu na akci „Mladá Boleslav“ od společnosti ■■■; a ve výši 263 791,12 Kč na základě přijatých faktur za blíže neupřesněné práce od ■■■. Správce daně a posléze žalovaný dospěli k závěru, že žalobce výdaje neprokázal předloženými daňovými doklady (fakturami a

výdajovými pokladními doklady), neboť ohledně nich vznikly správci daně pochybnosti o tom, že žalobce uvedeným dodavatelům deklarované výdaje za tyto práce skutečně takto uhradil, a žalobce další důkazní prostředky ohledně provedení fakturovaných prací nepředložil a ani dokazování doplněného správcem daně nevyplynulo, že by žalobce v hotovosti uhradil fakturované práce v deklarovaném rozsahu.

II. Žaloba

V žalobě podané v zákonné lhůtě žalobce s neuznáním výše uvedených výdajů nesouhlasil. Žalobce popřel, že by předložil pouze formální důkazní prostředky, které faktickou realizaci tvrzených činností deklarovanými dodavateli neprokázaly. Podle žalobce správce daně a žalovaný vyložili ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nesprávně, v rozporu se zásadou materiální pravdy, jak na ni poukázal Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68. Zákonnou podmínkou uznatelnosti výdajů není jisté prokázání skutečnosti, že přijaté plnění uplatněné jako výdaj bylo přijato od konkrétního dodavatele jako v případě uplatnění odpočtu DPH. Podstaté je pouze to, zda k faktickému vynaložení deklarovaného výdaje došlo či nikoli. Že k deklarovaným výdajům došlo a muselo dojít, žalobce prokázal listinnými důkazy i charakterem zakázky ve ■■■■■, v MB., kterou by nebylo možno bez těžké techniky realizovat. Žalobce poukázal na to, že ve svém majetku neměl těžkou techniku a v souvislosti se zakázkou neuplatňoval ani jiné výdaje týkající se použití jeřábu.

Žalobce uvedl, že poskytnutí kontrolovaného plnění bylo prokázáno svědeckými výpověďmi M.V., který potvrdil použití jeřábu při demontáži sahar a opravy střech, a P.K., který vypověděl, že pro stěhování jednotek a čištění sahar byly jeřáby potřeba po celou dobu trvání zakázky a dále při dopravě materiálu. Žalobce proto nesouhlasil s konstatováním žalovaného, že svědeckými výpověďmi bylo pouze zjištěno využití jeřábu v roce 2011, ale nebylo ověřeno, že by jeřáby byly pronajaty od společnosti SKD Průmstav – stavby, a.s., ani výše odměny, ani kdo tyto stroje obsluhoval. Zmíněné skutečnosti byly pro posouzení věci irelevantní. Správce daně měl výdaj za pronájem jeřábu uznat v souladu se zásadou materiální pravdy jako daňově účinný tím spíše, že žalobce jej prokázal fakturami, pokladními doklady a objednávkami.

Odkaz žalovaného na svědecké výpovědi pánů D. a S. nebyl relevantní, neboť svědkové nejsou podle žalobce důvěryhodní. Tito bývalí představitelé dodavatele ■■■■■ společnost v roce 2014 převedli za podezřelých okolností na jiné osoby, bezprostředně poté společnost vstoupila do insolvenčního řízení, aniž měla k dispozici řádné účetnictví. Je zde důvodná pochybnost, zda výpověď svědků nebyla účelová, vedená snahou vyhnout se osobní odpovědnosti v souvislosti s účetními a daňovými povinnostmi, které na straně dodavatele z předmětných faktur vznikly. Žalobce uvedl, že ve věci pronájmu techniky od uvedené společnosti jednal s panem B., nikoli přímo se statutárními orgány, což by bylo i neobvyklé. Pokud byl ze strany dotyčného uveden v omyl ohledně oprávnění jednat za společnost, nelze tuto okolnost dávat k tíži žalobci.

Jako účelový označil žalobce závěr žalovaného o tom, že se zakázka neměla žalobci vyplatit. Podle žalobce nelze z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dovodit, že výdaje se

musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, daňová uznatelnost vynaložených výdajů není podmíněna jejich rentabilitou.

Podle názoru žalobce bylo daňově nespravedlivé, že správce daně zdanil veškeré zdanitelné příjmy ze zmiňované zakázky, aniž na straně druhé zohlednil daňové náklady, bez kterých by tyto příjmy nemohl žalobce realizovat. V tomto směru žalobce odkázal na princip vyjádřený v nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, podle kterého zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která bere zřetel na výdaj na zajištění příjmu.

Žalobce dále nesouhlasil s vyhodnocením dodavatele ■ jako rizikového subjektu. V době poskytování plnění ze strany tohoto dodavatele neměl žalobce důvod pochybovat o jeho činnosti, neboť sjednané práce a stroje byly dodavatelem zajištěny vždy řádně.

Žalobce uzavřel tím, že vyloučením příslušných nákladů ze základu daně byla v rozporu se základními principy vytvořena výrazná disproporce, neboť správce daně vyloučil veškeré náklady, které bylo třeba v souvislosti se zakázkou vynaložit. Podle žalobce by byl přiměřený např. postup, při kterém by byla dovozena míra obvyklého zisku v souvislosti s takovou zakázkou a zdaněná pouze tato částka, popř. postup, při kterém by správce daně stanovil obvyklou cenu použití příslušné techniky v souvislosti s rozsahem a charakterem zakázky. Skutečnosti žalobcem namítané v daňovém řízení nevyhodnotily orgány finanční správy správně a jejich postup výrazně zasáhl do ústavních práv žalobce.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadeného rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítl interpretaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kterou žalobce prezentoval. Podle žalovaného vytrhl žalobce z kontextu části rozsudků a opomenul závěr, že nedostatky v obsahu účetních dokladů je sice možno dodatečně jiným způsobem zhojit, ovšem pouze tak, že daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj fakticky nastal, byť za jiných okolností, nežli bylo uvedeno na daňovém dokladu, přičemž tyto odlišné okolnosti musí daňový subjekt v této krajní situaci odkrýt. V daném případě ale žalobce nepředestřel žádné jiné okolnosti, než které původně deklaroval předloženými fakturami. Netvrdil, ani se nesnažil prokázat, že by vynaložil výdaje dle předložených faktur za provedené činnosti jiným dodavatelům, než kteří na těchto fakturách byli uvedeni. Údaje o dodavatelích přitom nebyly jedinými zpochybněnými údaji obchodních transakcí, předmětem prokazovaných pochybností byla samotná faktická realizace deklarovaných činností.

Žalovaný nesouhlasil s tím, že žalobce prokázal faktické uskutečnění deklarovaných výdajů prostřednictvím listinných důkazů a svědeckých výpovědí, v podrobnostech žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí. Podle žalovaného pouhým tvrzením o nemožnosti uskutečnit fakturované práce bez těžké techniky žalobce důkazní břemeno neunesl. Tímto způsobem žalobce neprokázal vzájemnou souvislost mezi uskutečněnými pracemi a vynaloženými výdaji, ani další údaje na předložených fakturách.

Žalovaný setrval na závěru, že ze svědeckých výpovědí panů Vlčka a Konvaliny plyne pouze, že byly použity jeřáby a případně další těžká technika, nebylo ale ověřeno, že by jeřáby byly pronajaty od dodavatele ■■■, nebyla jimi ověřena výše odměny za práci jeřábů v roce 2011, ani kdo stroje obsluhoval. Svědkové nepotvrdili, že faktury od uvedeného dodavatele za jeřábnické práce byly vystaveny a práce provedeny a žalobcem uhrazeny v hotovosti. Svědkové uvedli, že techniku si zajišťoval žalobce sám, název dodavatele neznali a nikdy se společností nespolupracovali. Žalobce tedy předložil pouze formální důkazní prostředky, které samy o sobě faktickou realizaci tvrzených činností deklarovanými dodavateli neprokázaly, předložené doklady a výpovědi svědků nebyly v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Žalobce neuvedl ani jiné okolnosti a nepředložil důkazní prostředky, které by nasvědčovaly tomu, že by deklarované práce byly provedeny jiným konkrétním dodavatelem.

K námitce týkající se nedůvěryhodnosti svědků Ing. S. a D. žalovaný uvedl, že nedůvěryhodnost svědků nelze vyvodit pouze z toho, že bývalí představitelé dodavatele společnost převedli v roce 2014 na jiné osoby. Nepravdivost jejich svědeckých výpovědí, či znevěrohodnění určité osoby by muselo podle žalovaného vyplynout z provedených zjištění a důkazů, k čemuž nedošlo. K jednání žalobce s údajným panem B. žalovaný odkázal na stanovisko prezentované v napadeném rozhodnutí. Pokud žalovaný zmínil, že výdaje převýšily příjmy, činil tak v souvislosti s námitkou žalobce, že bez příslušných nákladových položek by nemělo dojít k výnosům.

Žalovaný ve zbytku odkázal na napadené rozhodnutí, v němž na námitky žalobce reagoval, a navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval obsáhlou replikou, v níž zopakoval žalobní argumentaci. Znovu zdůraznil, že zásada materiální pravdy je klíčová i v případě, že deklarovaný výdaj nastal za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Žalobce prokázal, že bez těžké techniky, která byla předmětem kontrolované fakturace, by zakázku ve ■■■ nemohl uskutečnit. Deklarovaný výdaj tedy musel nastat, charakter zakázky byl správcí daně dobře znám. Dle žalobce žádá žalovaný předložení důkazů, které nejsou s ohledem na žalobcovu interpretaci § 24 odst. 1 zákona daních z příjmů potřebné.

Výpověďmi panů ■■■ a ■■■ bylo prokázáno využití jeřábu na předmětné zakázce, byla tedy zjištěna rozhodná skutečnost pro posouzení uznatelnosti příjmů. I pokud by nebylo prokázáno poskytnutí plnění ze strany konkrétního dodavatele, byl by správce daně povinen vynaložený výdaj za pronájem jeřábu jako daňově účinný uznat v souladu se zásadou materiální pravdy. Žalobce uvedl, že z faktur, pokladních dokladů a objednávek bylo zřejmé, že plnění bylo poskytnuto právě deklarovanými dodavateli. Žalobce se ohradil proti tomu, že nevyužil-li právo klást svědkům Ing. D. a S. otázky, znamená to, že by nemohl namítat jejich důvěryhodnost.

K nerentabilitě zakázky žalobce uvedl, že tyto námitky žalovaného nejsou relevantní, neboť vedle vlastního finančního příjmu byla u této zakázky hodnotná sama možnost

spolupráce se ■■■, výhled dalších zakázek do budoucna a reference od této významné společnosti.

Žalobce zopakoval, že závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 nebyly v jeho případě dodrženy, neboť správce daně prokazatelně vynaložené výdaje žalobce neuznal v plném rozsahu, ačkoli v plném rozsahu uznal příjmy dosažené díky těmto výdajům. Žalobce se znova dožadoval toho, aby správce daně a žalovaný zvolili postup přiměřený, tedy aby dovedli míru obvyklého zisku, příp. stanovili cenu obvyklou za použití příslušné techniky v souvislosti s dosaženými příjmy.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud přitom vycházel z následujících skutečností zjištěných z předloženého správního spisu:

Žalobce zahrnul do daňových výdajů výdaje v celkové výši 1 355 370 Kč jako výdaje uhrazené v hotovosti, na základě faktur vystavených dodavatelem ■■■, za jeřábnické práce a dopravu materiálu na akci „■■■“. V průběhu daňové kontroly zahájené dne 17. 9. 2014 žalobce tyto výdaje prokazoval jednotlivými fakturami a výdajovými pokladními doklady. Správci daně vznikly o daňové uznatelnosti výdajů pochybnosti, protože zjistil, že podpis osoby (pan B.) na fakturách a pokladních dokladech neodpovídá osobě, která má dle výpisu z obchodního rejstříku oprávnění jednat za společnost, když zjistil, že za společnost při sjednání obchodu s plněním vyšším než 100 000 Kč jednají nejméně dvě osoby společně a současně zjistil, že otisk razítka na fakturách nesouhlasí s otiskem razítka ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Proto správce daně vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků ohledně těchto výdajů. Žalobce žádné další důkazní prostředky nepředložil. Správce daně se proto snažil fakturované obchodní případy prověřit vlastním šetřením u dodavatele. Dožádáním (viz. odpověď místní příslušného správce daně ze dne 23. 4. 2015) zjistil, že dodavatel má fiktivní sídlo, na adrese sídla se nezdržuje, není kontaktní. Z obchodního rejstříku vyplynulo, že u společnosti probíhá insolvenční řízení, dne 10. 9. 2014 došlo ke změně statutárního orgánu a od této doby společnost nepodává přiznání k DPH. Protože žalobce k výdajům za jeřábnické práce a dopravu materiálu další důkazní prostředky nepředložil, vyloučil správce daně tyto výdaje ze základu daně.

Stejně tak přistoupil k výdajům ve výši 263 791,12 Kč, které žalobce prokazoval fakturami vystavenými M.V.. Svě pochybnosti o daňové uznatelnosti výdajů správce daně zdůvodnil tím, že faktury od uvedeného dodavatele, které měly být zaplacené v hotovosti v celkové výši 771 504 Kč, žalobce předložil k prokázání výdajů ve výši 263 791,12 Kč. Současně na fakturách nebylo uvedeno, o jaké práce se mělo jednat, a správce daně také zjistil, že M. V. od roku 2003 nepodává daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a dle

živnostenského registru má oprávnění k provozu autoškoly, ale místně příslušnému správci daně nebylo známo, že by takovou činnost vykonával. Správce daně nemohl M.V. vyslechnout, neboť v roce 2013 zemřel. Kromě faktur za „provedené práce“ žalobce k obchodním případům další důkazní prostředky nepředložil.

Učinil tak až ve lhůtě k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Tehdy žalobce předložil objednávku k provedení práce mezi ním a M.V. a dále objednávku adresovanou žalobcem společnosti ■■■ Správce daně však tyto listiny neosvědčil jako důkazní prostředky s vlivem na výsledek kontrolního zjištění a na základě výsledků daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, kterým žalobci doměřil daň ve výši 278 700 Kč a současně vyslovil, že žalobce vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 55 740 Kč.

V průběhu odvolacího řízení bylo doplněno dokazování o výsledky svědků Pavla Konvaliny, zaměstnance ■■■, v M.V., a M.V., spolupracovníka žalobce, jejichž výpovědi žalobce v odvolání navrhoval. V souvislosti s tvrzenými výdaji správce daně vyslechl také P. B., který měl na zakázce v areálu společnosti ■■■ se žalobcem spolupracovat, a další svědky, kteří se rovněž měli v areálu objevit. Správce daně dále vyžádal vyjádření společnosti ■■■, k poskytnutí informací o povolení vstupu vozidel a spolupráce se společností ■■■ a od tohoto subjektu si rovněž vyžádal objednávky k dané zakázce. Současně byly provedeny výsledky svědků Ing. I.S. a Ing. .A.D., tehdejších statutárních orgánů dodavatele ■■■

Ani po doplnění dokazování nedospěl žalovaný k závěru, že žalobce fakturované práce a výdaje za ně prokázal, napadeným rozhodnutím ze dne 18. 7. 2016 proto žalovaný žalobcovu odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Konstatoval, že žalobcem navržené svědecké výpovědi P.K. a M.V. jednoznačně neprokázaly, že fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli. Také uvedl, že ze svědeckých výpovědí bývalých členů představenstva společnosti ■■■ Ing. A.D. a Ing. I.S. vyplynulo, že tento dodavatel se žalobcem nespolečoval, strojní techniku nepronajímal a stroje používal pro vlastní potřebu. Svědci také uvedli, že pokud byly faktury placeny v hotovosti, přebírala hotovost pokladní, nikoli pan B., který pro dodavatele nepracoval. A vypověděli, že nepodepsali žalobcem předloženou objednávku, podpisy na ní nejsou jejich. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že k uskutečnění deklarovaných prací skutečně došlo v dané výši, neunesl tedy své důkazní břemeno a neprokázal, že výdaje byly oprávněně zaúčtovány do daňových výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podstatou sporu je posouzení výdajů ve výši 1 355 370 Kč na základě přijatých faktur od dodavatele ■■■ a ve výši 263 791,12 Kč na základě přijatých faktur od M.V. jako daňově účinných podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

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

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní

břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publ. ve Sb. NSS č. 264/2004, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, či rozsudku označené žalobcem i žalovaným, nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46, všechny rozsudky NSS dostupné na www.nssoud.cz).

Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, případně jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků. Správce daně je v takovém případě podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, není povinen prokázat, že obchodní případ se neudál či proběhl za jiných okolností a jak konkrétně. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Je na něm, aby setrval na svých původních tvrzeních a prokázal, přes vzniklé pochybnosti správce daně, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jako bylo uvedeno na zpochybněných dokladech. Nebo aby svá tvrzení korigoval, nabídl tvrzení nová a tato beze zbytku prokázal. Právě na tuto situaci míří rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, oba shodně vycházející ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006.

Na tomto místě musí dát soud za pravdu žalovanému, neboť žalobce z citované judikatury dovozuje na svůj případ závěry, které z ní dovodit nelze. Z uvedených rozsudků vyplývá, že nedostatky v obsahu účetních dokladů (např. právě údaj o dodavateli fakturovaného zboží nebo ohledně prací či služeb) je sice možno dodatečně jiným způsobem zhojit, nicméně pouze tak, že daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj fakticky nastal, byť za jiných okolností, než bylo uvedeno na daňovém dokladu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73: „*Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí*

účetního dokladu.“ Právě možnost daňového subjektu prokázat daňový výdaj i jiným způsobem nežli jen účetními doklady a tomu odpovídající povinnost správce daně poskytnout daňovému subjektu prostor pro takový postup měl na mysli Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Uvedeným nálezem byl popřen dříve zastávaný názor správních soudů, že účetní doklad (údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen jinými důkazními prostředky. Ústavní soud konstatoval, že „*právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy*“. Ze zásady materiální pravdy však nelze dovozovat, že by k daňové uznatelnosti určitého výdaje stačilo prokázat, že nějaký výdaj (s ohledem na dosažené příjmy a povahu zakázky, v souvislosti se kterou byly příjmy dosaženy) musel být vynaložen, jak se snaží soudu předejít žalobce. V této souvislosti lze uvést, že i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, byl postaven na prokázání faktického vynaložení konkrétního výdaje právě ve výši deklarované daňovým subjektem. Také podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 9 Afs 16/2008 – 120, na který odkazoval žalovaný, k daňové uznatelnosti výdaje nepostačí, že byly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že určité práce byly skutečně provedeny, není-li zřejmé, kým byly provedeny, za jakou cenu a ani to, že úhrada neznámým subjektům byla skutečnou úhradou právě za daňovým subjektem deklarovaná plnění.

V požadovaném rozsahu žalobce své důkazní břemeno ohledně vynaložení výdajů v celkové výši 1 355 370 Kč a jejich zaplacení v hotovosti dodavateli ■■■ za fakturované jeřábnické práce a dopravu materiálu na akci „M.B.“, neprokázal. Správce daně v průběhu daňového řízení uvedl důvody, pro které měl žalobcem předložené faktury od uvedeného dodavatele a výdajové pokladní doklady za zpochybněné. Pro úplnost lze dodat, že správce daně v tomto momentu nekladl žalobci k tíži nekontaktnost dodavatele v průběhu daňového řízení. Tu zmiňoval v souvislosti s tím, že se mu prostřednictvím dožádání nepodařilo rozhodné skutečnosti ohledně provedení a zaplacení fakturovaných prací zjistit vlastním šetřením u tohoto dodavatele. Ze svědeckých výpovědí bývalých statutárních orgánů dodavatele ■■■, a.s., Ing. S. a Ing. D. poté jednoznačně vyplynulo, že dodavatel se žalobcem na zakázce v Mladé Boleslavi nespolupracoval, jeřáb ani jinou strojní techniku nepronajímal, a to ani žalobci. Svědecké výpovědi vyvrátily, že by pro dodavatele pan B. pracoval, měl oprávnění za něj jednat a že by mohl za fakturované práce od žalobce přebírat hotovost, jak bylo uvedeno ve výdajových pokladních dokladech. Oba svědci totiž shodně vypověděli, že hotovost pro společnost přebírala pouze pokladní. Pokud se žalobce bránil tím, že jednal ve věci pronájmu techniky (toto tvrzení žalobce ostatně ani nekonvenuje tomu, že výdaje měly být dle obsahu předložených účetních dokladů uhrazeny za provedené jeřábnické práce a dopravu materiálu, nikoli za pronájem jeřábu či jiné těžké techniky potřebné k realizaci zakázky) přímo s panem B., nikoli se statutárními orgány dodavatele a případný omyl ohledně oprávnění této osoby jednat za dodavatele nemůže jít k jeho tíži, mýlí se. Daňový subjekt nemá sice povinnost prověřovat si svého obchodního partnera a osoby, které za něj jednají, ale v případě, kdy vyvstanou poříze při dokazování, že se obchodní případ skutečně odehrál tak, jak daňový subjekt prokazuje formálními daňovými doklady, je to právě daňový subjekt, na nějž dopadnou nepříznivé důsledky výběru obchodního partnera, resp. subdodavatele a ve spojitosti s ním neunesení důkazního břemene. Shodně jako žalovaný má soud za to, že

jednání pana B. za dodavatele při uskutečnění daného obchodního případu bylo provedenými svědeckými výpověďmi vyvráceno a bylo na žalobci, aby za dané situace nabídl k prokázání daňové účinnosti sporných výdajů další důkazy. Jediným dalším důkazním prostředkem, kterým se žalobce snažil doložit, že skutečně výdaje v tvrzené výši vynaložil tak, jak prokazoval původními doklady, byla objednávka datovaná dne 12. 1. 2011, adresovaná žalobcem Ing. S. a Ing. D. za ■■■ a jimi také podepsaná. Objednání prací žalobcem i pravost podpisů na objednávce byly ale následně vyvráceny svědeckými výpověďmi Ing. S. a Ing. D.. Ti shodně popřeli, že by objednávku žalobce potvrdili a podpisy na ní připojené byly jejich vlastní.

Se žalovaným se přitom soud v otázce hodnověrnosti svědků Ing. S. a Ing. D. ztotožnil. Žalobce jejich nevěrohodnost spatřoval v tom, že v roce 2014 převedli společnost ■■■ za podezřelých okolností na jiný subjekt a společnost ihned poté vstoupila do insolvence a neměla k dispozici účetnictví, přitom svědci mohou mít podle žalobce zájem na tom, aby výdaje nebyly prokázány. Tyto skutečnosti samy o sobě, jak je žalobce popsal, ale neznamenají, že svědci ohledně obchodní spolupráce se žalobcem, která se měla odehrát již v roce 2011, vypovídaly nepravdivě, neúplně či zkresleně. Soud dodává, že kromě vstupu uvedené společnosti do insolvence od 9. 9. 2014 a nemožnosti zajistit její účetnictví není ve spisovém materiálu podklad pro závěr, že změna statutárního orgánu se ze strany Ing. S. a Ing. D. odehrála za podezřelých okolností a že to byli oni, kdo je zodpovědný za ztrátu či neexistenci účetních dokladů společnosti za zdaňovací období roku 2011 po jejím vstupu do insolvence. Naopak ze spisu vyplývá, že za uvedené zdaňovací období společnost podávala daňové přiznání, správce daně měl z obchodního rejstříku k dispozici výkaz zisku a ztrát a rozvahu společnosti ke dni 31. 12. 2011 a přílohu k účetní závěrce, vše podané a podepsané statutárními orgány společnosti. Z žádných jiných skutečností či důkazů provedených v řízení nepravdivost či nevěrohodnost svědeckých výpovědí nevyvstala. Žalobce samozřejmě může uplatnit námitku nedůvěryhodnosti svědků, i když nebyl jejich výpovědi přítomen a nekladl jim otázky. Nicméně tím, že tato svá procesní práva žalobce v průběhu daňového řízení nerealizoval, nemá pro své tvrzení žádné konkrétní důvody kromě shora uvedeného.

Námítka žalobce, že poskytnutí kontrolovaného plnění bylo prokázáno i svědeckými výpověďmi M.V. a P.K., stejně jako charakterem samotné zakázky prováděné žalobcem pro ■■■, vyhodnotil soud jako nedůvodné. Soud zdůrazňuje, že správce daně i žalovaný vyložili § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů správně a postupovali v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene, pokud po žalobci žádali, aby dalšími důkazními prostředky prokázal, že výdaje v deklarované výši 1 355 370 Kč skutečně vynaložil právě za fakturované práce ve prospěch uvedeného dodavatele, případně prokázal, že výdaje v uvedené výši vynaložil za jiných okolností (v podrobnostech soud odkazuje na výše uvedený rozbor uvedeného ustanovení a relevantní judikatury). K prokázání toho, že výdaje byly daňové uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši zahrnuté do základu daně, zásadně nepostačuje, pokud z provedeného dokazování pouze plyne, že žalobce zakázku pro společnost Vprováděl a že při demontáži sahar a opravě střechy, případně demontáži linek, resp. dopravě materiálu bylo třeba použít jeřáb a že tam nějaký jeřáb byl a žalobce ho použil. Obecně nelze vyloučit, že část zakázky v M.B. žalobce prováděl subdodavatelsky, resp. že k její realizaci potřeboval užít jeřáb. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že nějaké jeřábnické práce byly skutečně provedeny. Nicméně ani z důkazů, kterých se žalobce ve svůj prospěch

dovolává, neplyne, že šlo o jeřábnické práce a dopravu materiálu uskutečněnou dodavatelem ■■■ v rozsahu odpovídajícím výdajům v deklarované výši. K dílčí námitce týkající se závěru žalovaného, že výdaje na zakázku ve ■■■ převyšovaly celkové příjmy, soud uvádí, že tento nebyl nosným důvodem, o který by žalovaný závěr o nesplnění důkazní povinnosti opíral. Žalovaný dle kontextu odůvodnění reagoval pouze na žalobcovu argumentaci, že bez příslušných nákladů by žalobce nedosáhl výnosů. Žalovaný tedy žalobci připomenul, že v souvislosti s příjmy fakturovanými ■■■ uplatnil celou řadu dalších výdajů, které ve spojení s realizovanou zakázkou v M.B. vynaložil.

Neprokázal-li žalobce vynaložení výdajů v hotovosti právě v určité výši uvedenému dodavateli, ani neprokázal, že výdaj v deklarované výši skutečně vynaložil za jiných okolností, které by správci daně transparentním způsobem osvětlil, nemohl správce daně tyto výdaje na základě vystavených faktur od uvedeného dodavatele uznat jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ačkoli žalobce nesouhlasí také s neuznáním výdajů ve výši 263 791,12 Kč, které prokazoval přijatými fakturami od M.V., konkrétní námitky ve vztahu k závěrům správce daně a žalovaného ohledně těchto výdajů neuplatnil. Soud tak může víceméně v obecné rovině odkázat na předchozí pasáž rozsudku, ve které se vypořádal s námitkami žalobce směřujícími proti výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v níž vyložil požadavky na unesení důkazního břemene ohledně skutečného vynaložení výdaje v deklarované výši. Soud se plně ztotožnil se závěry orgánů finanční správy, že žalobce své důkazní břemeno ohledně těchto výdajů předložením faktur přijatých od M.V. s celkovou fakturovanou částkou 771 504 Kč a tzv. objednávky s M.V. neunesl. Ani z jiných důkazních prostředků, které byly v daňovém řízení obstarány, provedení konkrétních prací tímto dodavatelem pro žalobce právě v rozsahu a za cenu deklarovanou na fakturách nevyplynulo. V podrobnostech soud plně odkazuje na závěry správce daně obsažené na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Sama skutečnost, že na zakázkách se žalobcem pracovaly i jiné osoby a žalobce zřejmě některé práce na zakázkách mohl dodávat prostřednictvím subdodavatelů, daňovou účinnost výdajů zahrnutých do daňového přiznání neprokazuje.

Požadavek žalobce, aby orgány finanční správy postupovaly v souladu se zásadou materiální pravdy a žalobci buď uznaly část výdajů ve výši, která by odpovídala obvyklé ceně za užití příslušné techniky, resp. zdanily pouze část obvyklého zisku dosahovaného při zakázce určitého charakteru, nemá v žádném právním předpisu oporu. Neunese-li daňový subjekt svoje důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemůže správce za žádných okolností postupovat daně žalobcem vyžadovaným způsobem. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které správci daně za určitých okolností dovoluje upravit základ daně, zjistí-li rozdíl mezi cenami sjednanými daňovým subjektem a cenami „obvyklými“, na projednávanou věc vůbec nedopadá, neboť v případě žalobce a dodavatele ■■■ nešlo o spojené osoby. Ani zdanění pouze „obvyklého zisku“, kterého se žalobce dovolává, právní řád neumožňuje. Pokud byla daň stanovena dokazováním (a proti tomuto způsobu stanovení daně žalobce žádné konkrétní námitky neuplatnil), jediným možným důsledkem neprokázání zákonných podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k určitému výdaji, je neuznání takového výdaje jako daňové účinného. Lze dodat, že ze samotného neprokázání některých výdajů, které

žalobce uplatnil oproti svým příjmům při stanovení základu daně, nelze bez dalšího dovodit, že daň nebyla stanovena ve správné výši, mimo podnikatelskou realitu žalobce.

Soud tedy uzavírá s tím, že úvahy správce daně a následně žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem i důkazních prostředků, které byly doplněny v odvolacím řízení, byly správné, odpovídající obsahu jednotlivých důkazních prostředků. Žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal naplnění zákonných podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k výdajům, jejichž daňová uznatelnost byla předmětem sporu.

VI. Závěr a náklady řízení

Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, za výslovného souhlasu žalovaného i žalobce, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V souzené věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani náklady, které by přesahovaly rámec běžné činnosti správního orgánu, nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 3. května 2017.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu