



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. M.**, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31766/16/5200-10424-709923, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 3. 5. 2017, č. j. 59 Af 29/2016 - 29,

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 kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31766/16/5200-10424-709923, zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“), ze dne 22. 6. 2015, č. j. 931344/15/2603-51524-501732, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 278.700 Kč a stanovil penále ve výši 55.740 Kč.

[2] Správce daně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a neprokázal, že by oprávněně zaúčtoval do daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), částku 1.355.370 Kč na základě přijatých faktur od společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. (stavební a jeřábnické práce na akci „Mladá Boleslav“), a dále částku 263.791,12 Kč na základě přijatých faktur od M. V. (blíže neupřesněné práce), neboť neprokázal, že by byly fakturované práce jeho dodavateli skutečně provedeny.

[3] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedl, že závěr správce daně nezvrátil ani výsledek doplněného dokazování v odvolacím řízení v podobě výsledku bývalých členů představenstva společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. Zdůraznil, že prokázání oprávněnosti uplatnění výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP do základu daně je otázkou faktickou, nikoli pouze formálně dokladovou. Žalobce však faktickou realizaci plnění deklarovanými dodavateli neprokázal, resp. nerozptýlil důvodné pochybnosti správce daně o této skutečnosti. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že by byly sporné výdaje prokázány jím vystavenými fakturami společnosti ŠKODA AUTO a. s., neboť skutečnost, že žalobce k jím fakturovaným pracím nezbytně potřeboval jeřáb, neprokazuje, že byly zpochybněné výdaje uskutečněny způsobem a v rozsahu uvedeném na předmětných přijatých fakturách. K tvrzení žalobce, že o pronájmu techniky od společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. jednal s panem B., jehož jednatelské oprávnění bývalí členové představenstva společnosti nepotvrdili, žalovaný uvedl, že zákon sice daňovému subjektu neukládá kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů, avšak tento pak nese zvýšené riziko případných skutkových omylů v této otázce, jakož i riziko dokazování obchodních případů uzavřených s takovým subjektem v daňovém řízení. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobcem uplatněné výdaje na zakázku ŠKODA AUTO a. s. mnohonásobně převýšily celkové příjmy z této zakázky.

[4] Rozsudkem ze dne 3. 5. 2017, č. j. 59 Af 29/2016 - 29, Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Za podstatu sporu krajský soud označil otázku daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti s fakturami od výše jmenovaných dodavatelů. Konstatoval, že správce daně i žalovaný správně vyložili § 24 odst. 1 ZDP i principy přechodu důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud připomněl, že povinné evidence a doklady mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Dále rozebral podmínky, za kterých správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností o předložených formálně bezvadných účetních dokladech, co je a co již není povinen prokazovat, stejně jako i možnosti daňového subjektu v situaci, kdy na něj takto důkazní břemeno opětovně přejde.

[5] Krajský soud poukázal na skutečnost, že konkrétní námitky uplatnil žalobce pouze ve vztahu k výdajům prokazovaným fakturami od společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. Správce daně dle krajského soudu uvedl důvody zpochybňující žalobcem předložené faktury a výdajové pokladní doklady od tohoto dodavatele. Svědecké výpovědi bývalých statutárních orgánů společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. vyvrátily, že by pan B. pro dodavatele pracoval, měl oprávnění za něj jednat a mohl za fakturované práce od žalobce přebírat hotovost, a rovněž vyvrátily pravost podpisů Ing. S. a Ing. D. na potvrzení objednávky ze dne 12. 1. 2011. Za mylný označil krajský soud názor žalobce, že skutkový

pokračování

omyl ohledně oprávnění pana B. jednat za dodavatele, nemůže jít k jeho tíži, neboť v případě pochybností, 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 a ve spojitosti s tím i neunesení důkazního břemene.

[6] Krajský soud se ztotožnil s žalovaným také v otázce věrohodnosti svědků Ing. S. a Ing. D., neboť se ve spise nenachází podklad pro závěr, že by se změna statutárního orgánu společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. odehrála za podezřelých okolností souvisejících s těmito svědky a že by tito byli zodpovědní za neexistenci účetních dokladů společnosti za zdaňovací období roku 2011 po jejím vstupu do insolvence.

[7] Krajský soud také přisvědčil žalovanému, že žalobce dovozuje z judikatury správních soudů nepřipadné závěry. K daňové uznatelnosti určitého výdaje nepostačuje prokázat, že nějaký výdaj (s ohledem na dosažené příjmy a povahu zakázky, v souvislosti se kterou byly příjmy dosaženy) musel být vynaložen. Zjištění, že žalobce zakázku pro společnost ŠKODA AUTO a. s. prováděl, že při jím prováděných pracích bylo třeba použít jeřábu, že tam nějaký jeřáb byl a žalobce jej použil, nepostačují samy pro závěr, že šlo právě o jeřábnické práce a dopravu materiálu uskutečněnou dodavatelem SKD Průmstav – stavby, a. s. v rozsahu odpovídajícím údajům na fakturách. 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 dle názoru krajského soudu správce daně výdaje na základě předložených faktur uznat jako daňově účinné. Závěr žalovaného, že výdaje na zakázku převyšovaly celkové příjmy, nebyl dle závěru krajského soudu nosným důvodem závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem.

[8] Závěrem krajský soud uvedl, že požadavek žalobce, aby mu orgány finanční správy v souladu se zásadou materiální pravdy 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 oporu v žádném právním předpisu. Na případ nedopadá § 23 odst. 7 ZDP, neboť v případě žalobce a dodavatele SKD Průmstav – stavby, a. s. nešlo o spojené osoby. Byla-li daň stanovena dokazováním, je jediným možným důsledkem neprokázání zákonných podmínek § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu k určitému výdaji jeho neuznání jako daňově účinného. Ze samotného neprokázání některých výdajů nelze bez dalšího dovodit, že daň nebyla stanovena ve správné výši, mimo podnikatelskou realitu žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní namítl, že krajský soud nesprávně potvrdil závěr žalovaného o důvodnosti neuznání nákladů na jeřábnické práce, přestože bylo prokázáno, že jeřábnické práce na zakázce pro ŠKODA AUTO a. s. jednoznačně proběhly a stěžovatel by bez nich objektivně nemohl zakázku realizovat. V posuzované věci nemohlo být dosaženo cíle správy daní, tj.

vyměření daně ve správné výši, neboť byly podrobeny zdanění příjmy, aniž by byly zohledněny nezbytné náklady.

[10] Krajský soud dle stěžovatele vyšel z nevěrohodných výpovědí bývalých statutárních zástupců společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. Svědci Ing. S. a Ing. D. převedli společnost v roce 2014 na jiné osoby za podezřelých okolností, kdy společnost vstoupila bezprostředně poté do insolvence, aniž měla k dispozici řádné účetnictví. Vzniká proto důvodná pochybnost o účelovosti výpovědí obou svědků ve snaze vyhnout se osobní odpovědnosti v souvislosti s účetními a daňovými povinnostmi vyplývajících z předmětných faktur. Nadto je v běžném obchodním styku těžko představitelné, že by plnění fakticky poskytovali a předávali statutární zástupci společnosti. Případný omyl o jednatelském oprávnění pana B. nelze klást k tíži stěžovatele, zvláště ve vztahu k dani z příjmů, kde by mělo být primárně posuzováno, zda byl příslušný výdaj vynaložen a za jakým účelem. Stěžovateli nelze vytýkat nedostatek obezřetnosti, neboť dodavatel se dle veřejných registrů jevil jako řádně fungující a plnění proběhla bez problémů.

[11] Stěžovatel zdůraznil, že splnění podmínek daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP prokázal fakturami, pokladními doklady, objednávkami a výpověďmi svědků P. K. a M. V. Krajský soud však bez dostatečného posouzení těchto relevantních listin ze správního spisu přejal závěr žalovaného, že faktická realizace plnění nebyla prokázána.

[12] Krajský soud se dle stěžovatele nesprávně zabýval otázkou přijetí plnění od konkrétního dodavatele, ačkoli pro posouzení daňové uznatelnosti výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP (na rozdíl od posuzování odpočtů na DPH) je rozhodné pouze prokázání faktického vynaložení deklarovaného výdaje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, nebo ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). V posuzované věci bylo prokázáno, že byly jeřáby pronajaty od společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. Správce daně by však byl povinen v souladu se zásadou materiální pravdy uznat výdaj na pronájem jeřábu jako daňově účinný, i kdyby pronájem jeřábu právě od deklarovaného dodavatele prokázán nebyl. Rozhodně pak nebyl oprávněn vyloučit příslušný výdaj ze základu daně v plném rozsahu, neboť nelze spravedlivě dospět k závěru, že mohl stěžovatel uskutečnit zakázku (přesuny objemných brusičských linek, vyčištění topných těles, výškové práce) a dosáhnout odpovídajících zdanitelných příjmů, pokud by mu v souvislosti s použitím těžké techniky nevznikly vůbec žádné výdaje. Z účetnictví stěžovatele bylo možné ověřit, že sám v majetku jeřáb nemá a nepřijal ani jiné nákladové faktury související s jeřábníky pracemi.

[13] Krajský soud dle stěžovatele dospěl rovněž k nesprávnému závěru, že na jeho případ nelze vztáhnout závěry uvedené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky představují téměř doslovný přepis žaloby, tudíž kasační stížnost fakticky napadá opět rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel pouze v některých případech připojil stručný nesouhlas se závěrem přijatým v dané otázce krajským soudem. Z tohoto důvodu žalovaný převážně odkázal na napadený rozsudek, své vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí. Krajský soud se dle žalovaného žalobními námitkami řádně zabýval, vyložil právní úpravu a zcela správně ji

pokračování

aplikoval na zjištěný skutkový stav. Stěžovateli vytkl, že se v kasační stížnosti uvedenou námitkou dostatečné obezřetnosti odklání od své původní obrany a stírá rozdíl mezi prověřováním činnosti dodavatele a prověřováním osoby jednající za dodavatele.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „*kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. „*kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*“

[18] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „*kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným, že námitky stěžovatele uvedené v kasační stížnosti představují takřka doslovný přepis žalobních bodů. Jakkoli představuje kasační stížnost dle § 102 s. ř. s. opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, stěžovatel se dovolává přezkumu nejen napadeného rozsudku, ale též rozhodnutí správních orgánů, přičemž své námitky směřuje převážně právě proti závěrům správce daně a žalovaného, a pouze místy je stručně doplňuje o nesouhlas s názory krajského soudu. Pojetí kasační stížnosti přitom považuje Nejvyšší správní soud za zcela zásadní s ohledem na skutečnost, že stěžovatel při formulaci stížnostních (dříve žalobních) bodů pomíjí jejich předchozí vypořádání krajským soudem.

[21] Stěžovatel kasační stížností opětovně brojí proti posouzení daňové účinnosti nákladů. Shodně s krajským soudem poukazuje i Nejvyšší správní soud na skutečnost, že ačkoli žalobce v žalobě a stejně tak i v kasační stížnosti nesouhlasil s neuznáním výdajů, které prokazoval přijatými fakturami od M. V., neuvedl ve vztahu k tomuto dodavateli žádné konkrétní žalobní ani stížnostní námitky. Veškeré námitky uplatněné v žalobě i v kasační stížnosti směřují toliko vůči hodnocení důkazů provedených v souvislosti s fakturami přijatými od společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s.

[22] Jak žalovaný, tak krajský soud ve svých rozhodnutích osvětlili požadavky, které jsou na daňový subjekt za účelem uznání vynaložených nákladů obecně kladeny, stejně jako předpoklady, za nichž přechází důkazní břemeno ze správce daně zpět na daňový subjekt. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na výklad uvedený na str. 7 a 8 rozsudku krajského soudu. Přehledně pak obdobný výklad relevantní právní úpravy provedl také Nejvyšší správní soud v odst. 25 rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 - 31, v němž posuzoval doměření daně z příjmů témuž stěžovateli za zdaňovací období roku 2012.

[23] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že soudy rozhodující ve správním soudnictví vykonávají ve vztahu k rozhodnutím orgánů veřejné správy činnost přezkumnou. Konstatování krajského soudu, že se ztotožnil s dílčími závěry i celkovým hodnocením zjištěných skutečností žalovaným, není zapovězeno a nečiní rozhodnutí soudu nepřezkoumatelným. Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, 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, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné si správné závěry přisvojit se souhlasnou poznámkou.

[24] Krajský soud na str. 5 rozsudku popsal, z jakých zjištění správce daně vzešly primární pochybnosti správce daně o tom, že údaje uvedené na předložených fakturách a pokladních dokladech odpovídají skutečnosti (oprávnění pana B. jednat za dodavatele, nesouhlas otisku razítka společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. na předložených dokladech s otiskem razítka ve sbírce listin obchodního rejstříku), dále poukázal na nemožnost ověření fakturovaných obchodních případů u deklarovaného dodavatele z důvodu nedoložení jeho účetnictví. Stěžovatel však neoprávněně vytýká krajskému soudu, že toliko přejal závěr žalovaného o neprokázání faktické realizace plnění, neboť krajský soud na str. 8 až 10 rozsudku podrobně vyložil, jaké skutečnosti prohlubující primární pochybnosti správce daně byly správcem daně a žalovaným zjištěny na základě provedených důkazů (popření participace společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. na zakázce pro ŠKODA AUTO, a. s., oprávnění pana B. za společnost jednat a přijímat v hotovosti platby, jakož i učinění objednávky ze dne 12. 1. 2011 bývalými statutárními zástupci společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s.) a poukázal na nesoulad žalobních tvrzení stěžovatele o pronájmu jeřábu s obsahem předložených dokladů, na nichž je uskutečněné plnění popsáno jako jeřábnické práce a doprava materiálu, nikoli pronájem techniky. Dále krajský soud vysvětlil, proč ani výpovědi svědků M. V. a P. K. k prokázání daňové účinnosti sporných výdajů nepostačovaly, neboť toliko v obecné rovině prokázaly přítomnost jeřábu při realizaci

pokračování

zakázky stěžovatelkou v Mladé Boleslavi a potřebu užít jeřáb k realizovaným činnostem. Neprokázaly však, že šlo o jeřábnické práce a dopravu materiálu uskutečněnou deklarovaným dodavatelem v rozsahu odpovídajícím výdajům v deklarované výši.

[25] Nejvyšší správní soud se s posouzením krajského soudu zcela ztotožňuje. Zjištění krajského soudu mají oporu ve spisu a jeho hodnotící úvahy jsou výsledkem logického uvažování.

[26] Posouzení výpovědí svědků Ing. S. a Ing. D. se krajský soud pečlivě věnoval na str. 9 rozsudku, kde vyvrátil tvrzení stěžovatele o jejich nevěrohodnosti, přičemž zcela naplnil zákonné požadavky na hodnocení důkazů. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že obsahem správního spisu nejsou žádné důkazy, z nichž by bylo možné dovodit nepravdivost výpovědí uvedených svědků, či snad jejich zájem na neprokázání stěžovatelkou uplatněných nákladů. Stěžovatelkou v žalobě a opětovně i v kasační stížnosti namítané převedení společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. v roce 2014 na jiné osoby za podezřelých okolností nebylo prokázáno, stěžovatelka se omezila toliko na obecné tvrzení. Stěžovatelka také neoznačila žádný důkaz o tom, že by nedohledání účetních dokladů společnosti za zdaňovací období roku 2011 po jejím vstupu do insolvence v roce 2014 bylo přičitatelné jednáním svědků Ing. S. a Ing. D. Naopak krajský soud poukázal na zjištění, že za zkoumané zdaňovací období roku 2011 společnost podala daňové přiznání a uložila do sbírky listin obchodního rejstříku výkaz zisku a ztrát, rozvahu ke dni 31. 12. 2011 a přílohu k účetní závěrce.

[27] Žalovaný tudíž postupoval správně, když z výpovědí bývalých statutárních zástupců společnosti SKD Průmstav – stavby, a. s. činil skutková zjištění, podepřel jimi důvodnost svých pochybností o faktickém uskutečnění činností deklarovaných ve stěžovatelkou předložených dokladech a vyvrátil jimi i existenci jednatelského oprávnění pana B. V kasační stížnosti uplatněnou námitkou dostatečné obezřetnosti při výběru dodavatele se stěžovatel mýlí s obsahem žalobou napadeného rozhodnutí i přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, neboť mu nedostatečné prověření důvěryhodnosti obchodního partnera nebylo vytýkáno. Stěžovateli bylo krajským soudem toliko vysvětleno, proč se mýlí, dovozuje-li, že mu nemůže být případný skutkový omyl v osobě oprávněné jednat za dodavatele přičítán k tíži. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že pokud bylo jednatelské oprávnění pana B. vyvráceno, byl stěžovatel povinen předložit k prokázání daňové účinnosti sporných výdajů další důkazy. Stěžovatel však důkazní břemeno, které jej v tomto směru tížilo, neunesl.

[28] Na úvod vypořádání námitek, jimiž stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal krajskému soudu, že nesprávně vyložil § 24 odst. 1 ZDP, když akcentoval neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že krajským soudem ani žalovaným nebyly sporné výdaje ze základu daně vyloučeny toliko z důvodu zpochybnění osoby dodavatele, nýbrž zejména z důvodu neprokázání uskutečnění deklarovaných činností (jeřábnické práce a doprava materiálu) v rozsahu a za cenu uvedenou na stěžovatelem předložených dokladech, jakož i neprokázání skutečnosti, že

úhrada neznámému panu B., prokazovaná jím podepsanými pokladními doklady, byla skutečnou úhradou za stěžovatelem deklarovaná plnění.

[29] Stěžovatel se zcela mylí, pokud dovozuje, že k daňové uznatelnosti výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP postačuje zjištění, že nějaký druh plnění (zboží, služeb) byl nezbytný pro realizaci zakázky, z níž vyplynuly příjmy stěžovatele, které byly podrobeny zdanění. Dovolává se v této souvislosti rozsudků Nejvyššího správního soudu 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, jakož i nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.

[30] Krajský soud však na str. 8 rozsudku podrobně stěžovatelem namítanou relevantní judikaturu rozebral a přisvědčil žalovanému, že stěžovatel činí z citované judikatury nepřipadné závěry. Krajský soud nedospěl k závěru, že by na posuzovaný případ nebylo možné vztáhnout závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, jak stěžovatel tvrdí v kasační stížnosti. Naopak krajský soud zcela správně vyložil význam tohoto nálezu pro rozhodovací činnost soudů ve správním soudnictví, jež spočívala v popření do té doby zastávaného názoru o nemožnosti prokázat daňově účinné výdaje jinak, než předložením bezvadných účetních dokladů. Krajský soud z obsahu správního soudu zjistil, že stěžovateli byla ve smyslu uvedeného nálezu poskytnuta možnost prokázat zpochybněné údaje na předložených dokladech jinými důkazními prostředky, a to i důkazními prostředky pocházejícími ze sféry mimo účetnictví, naopak byl k tomu správcem daně přímo vyzýván. Stěžovatel této možnosti využil (předložením objednávky ze dne 12. 1. 2011), avšak věrohodnost tohoto důkazu byla vyvrácena. Dále krajský soud poukázal na skutečnost, že Ústavním soudem zdůrazněná zásada materiální pravdy neznamena, že by k daňové uznatelnosti výdaje stačilo prokázat nutnost jeho vynaložení s ohledem na zdaňované příjmy. Argumentaci pro své závěry přitom krajský soud čerpal právě z rozsudků Nejvyššího správního soudu, jichž se stěžovatel dovolával.

[31] Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel má pravdu, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem na účetních dokladech uvedeným jako dodavatel a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Uvedenými *jinými okolnostmi* lze rozumět právě například prokázání pravého dodavatele plnění. Na určení konkrétního dodavatele plnění, jakož i subjektu, jemuž byla uhrazena částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, tedy nelze rezignovat (viz shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31, a ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72).

[32] Prokazování jiného než formálně deklarovaného dodavatele plnění je nicméně výjimkou z pravidla, podle něhož je dodavatelem subjekt určený na účetních dokladech. Jak ostatně uvedl devátý senát Nejvyššího správního soudu v obou rozsudcích, jejichž závěrů se stěžovatel dovolává, jedná se „o situaci krajní, kdy standardní zákonem

pokračování

předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt 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.“ Právě tuto, pro něj klíčovou pasáž, kterou akcentoval i krajský soud, stěžovatel ve své argumentaci zcela opomíjí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v odst. 22 rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38: „Jednoduše řečeno, dodavatel může být výjimečně i jiný než ten, na kterého lze usuzovat z účetních podkladů, jeho identita však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nepochybnitelným způsobem. Nestačí jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.“

[33] Popsaným postupem lze nepochybně dosáhnout daňové uznatelnosti výdajů, je-li nesporné, že byly provedeny práce v rozsahu fakturovaných částek a že tyto částky byly reálně zaplacený, toliko je zpochybněno, že tyto práce vykonal subjekt, který je na dokladech formálně uveden jako dodavatel (viz např. případ řešený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2018, č. j. 10 Afs 181/2017 – 36). Taková situace však v posuzované věci nenastala.

[34] Stěžovatel v posuzované věci vynaložení sporných výdajů jiným, avšak jednoznačným a transparentním, způsobem neprokázal, nýbrž setrval na tvrzení, že výdaje byly uskutečněny přesně tak, jak z předložených (zcela zpochybněných) dokladů vyplývá. Tvrdí-li stěžovatel (patrně pro jistotu), že je nerozhodné, kdo mu plnění poskytl, neboť podstatné je jen to, že toto plnění bylo nezbytné pro dosažení příjmu ze zakázky, je takováto argumentace v rozporu s judikaturou, které se stěžovatel sám dovolává. Bylo na stěžovateli, aby prokázal, že mu byly fakticky poskytnuty služby v rozsahu a za částky uvedené na předložených fakturách (k čemuž by si patrně musel nejprve vyjasnit, zda se jednalo o pronájem těžké techniky nebo poskytnutí služeb v podobě jeřábnické práce a dopravy materiálu). Správce daně naopak v tomto směru důkazní povinnost nenesl. Výpovědi svědků M. V. a P. K. k prokázání realizace sporných plnění ve stěžovatelem deklarovaném rozsahu a vynaložení výdaje v deklarované výši nepřispěly.

[35] Správce daně nebyl povinen za popsané situace zohlednit při stanovení daně okolnost, že k realizaci zakázek, z nichž plynuly zdaňované příjmy stěžovatele, bylo třeba užít jeřábu a že se tento na místě plnění zakázek prokazatelně vyskytoval. Správce daně ostatně ani neměl jak tuto skutečnost zohlednit, když z žalobcem doložených dokladů nebyl s to seznat, v jakém konkrétním rozsahu a podobě (kolik hodin) byly jeřábnické práce u jednotlivých zakázek plněných stěžovatelem pro ŠKODA AUTO, a. s. realizovány.

[36] Nejvyšší správní soud uzavírá, že vyloučení neprokázaného výdaje z nákladů snižujících základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP bylo důsledkem nesplnění důkazní povinnosti stěžovatele a nemá za následek vyměření daně ve správné výši, jak dovozuje stěžovatel. Ve světle uvedeného neshledává Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek v rozporu s judikaturou Ústavního soudu ani svou vlastní.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu