



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **VT MOTORS s.r.o.**, se sídlem Husova 362, Strakonice, zast. advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 5. 2019, č. j. 57 Af 2/2019 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018 č. j. 54492/18/5200-11435-710862.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí - dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2248424/16/2211-50522-302541 a č. j. 2248783/16/2211-50522-302541. Prvým z uvedených rozhodnutí byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 70 110 Kč, za současného zrušení daňové ztráty v částce 54 239 Kč, a stanoveno penále celkem ve výši 14 564 Kč. Druhým rozhodnutím pak byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů

právníků osob za zdaňovací období 2014 ve výši 46 170 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 9234 Kč.

[3] Správce daně v rámci daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 27. 5. 2015 prověřoval mj. dva obchodní případy vyplývající z faktur vystavených společností F.E.Z.N. obchodní s.r.o., nyní v likvidaci – viz veřejný rejstřík (dále jen „F.E.Z.N.“); konkrétně se jednalo o nákup rozmetacího čela PROFI (faktura ze dne 4. 7. 2013, č. 2013005) a o nákup náhradních dílů na opravu VFW (faktura ze dne 20. 3. 2014, č. 1413002). K těmto transakcím jednatel stěžovatelky pan V. T. v rámci daňové kontroly uvedl, že se společností F.E.Z.N. nikdy dříve nespolečně pracoval, zboží koupil přes inzerát na internetu; s kým jednal, si nepamatuje, nemá žádný kontakt ani dokumentaci. Ověřil pouze, zda se nejedná o nespolehlivého plátce. Sám nebyl schopen ani specifikovat jednotlivé náhradní díly na opravu stroje VFW, jež nebyly specifikovány ani na samotné faktuře. Správce daně dále dožádáním zjistil, že společnost F.E.Z.N. je nekontaktní a vykazuje velmi nízké obraty (z daňových přiznání nevyplývá zahrnutí výnosů z předmětných transakcí). Správce daně rovněž vyslechl paní Z. N., jednatelku společnosti F.E.Z.N. v době realizace prvního obchodního případu, která popřela jakoukoliv spolupráci či kontakt se stěžovatelkou, jakož i vystavení předmětných faktur. Popsané pochybnosti správce daně shrnul ve výzvě k prokázání skutečností, na níž stěžovatelka reagovala předložením dokumentů souvisejících s následnými transakcemi se zbožím, konkrétně faktur stěžovatelky za prodej rozmetacího čela i náhradních dílů společnosti FLIEGL Agrartechnik CZ s.r.o. (dále jen „FLIEGL Agrartechnik“), fotografií rozmetacího čela a dokumentů společnosti FLIEGL Agrartechnik o následném prodeji jednak rozmetacího čela společnosti AGROZET České Budějovice, a.s. (objednávky, vč. objednávky dopravy, předávací protokol, technické osvědčení), jednak náhradních dílů společnosti VÁŇA Hybrálec s.r.o. (faktura s konkrétní specifikací jednotlivých dílů). Tyto dokumenty ovšem podle správce daně nevypovídaly nic o předcházející sporné transakci mezi stěžovatelkou a společností F.E.Z.N.; stěžovatelka rovněž nijak nedoložila dopravu zboží, kterou měla do místa její provozovny zajišťovat právě společnost F.E.Z.N. – pouze uvedla, že rozmetací čelo přímo neviděla, pouze jí bylo sděleno, že jde o nový stroj.

[4] K návrhu stěžovatelky byl dále vyslechnut M. T., který na pozici jednatele společnosti F.E.Z.N. nahradil Z. N. (byl jednatelem v době deklarovaného uskutečnění druhého obchodního případu) a který vypověděl, že se stěžovatelkou nepřišel do styku a nezná ji a že předmětné daňové doklady nepodepsal. Stěžovatelka k prokázání svých tvrzení navrhla i výslech Bc. M. P., v rozhodné době jediného společníka ve společnosti F.E.Z.N., jenž vypověděl, že za tuto společnost nejednal, neuzavíral žádné obchody ani nevystavoval žádné daňové doklady a o spolupráci se stěžovatelkou nic neví. Správce daně tak dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění obchodních transakcí v souladu s předmětnými daňovými doklady – tj., že dané zboží od F.E.Z.N. fakticky pořídila, a proto z daňově účinných výdajů vyloučil částky 370 000 Kč (nákup rozmetacího čela) a 199 868 Kč (nákup náhradních dílů).

[5] S těmito závěry stěžovatelka nesouhlasila a proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, v němž namítala, že oprávněnost uplatnění sporných výdajů prokázala, neboť zboží pořídila, zaplatila za něj bezhotovostním převodem na účet F.E.Z.N. uvedený

pokračování

na fakturách a koupené zboží následně se ziskem prodala, k čemuž doložila příslušné doklady. K tomu doplnila, že prokázáním vynaložení výdaje v konkrétní výši naplnila všechny podmínky pro uznání výdaje jako daňově účinného. Stěžovatelka zároveň zpochybnila věrohodnost vyslechnutých svědků a trvala na doplnění dokazování o zjištění dispozičního oprávnění k účtu F.E.Z.N., pohybů na něm a o opakovaný výsledek jednání této společnosti.

[6] Žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl, neboť se ztotožnil s hodnocením věci správcem daně. Stěžovatelka podle něj neprokázala skutečné dodání předmětného zboží dle sporných daňových dokladů a neprokázala tak, že částky uhrazené společnosti F.E.Z.N. byly uhrazeny právě za zboží uvedené na předmětných dokladech – vyslechnutí svědci vystavení faktur, resp. jakýkoliv kontakt se stěžovatelkou popřeli a předložené dokumenty se vztahují k následné transakci mezi ní a společností FLIEGL Agrartechnik, resp. mezi touto společností a jejími zákazníky, a nedokládají nic k pořízení zboží od společnosti F.E.Z.N. K hodnocení důkazů žalovaný také uvedl, že věrohodnost svědeckých výpovědí byla posuzována v návaznosti na další okolnosti případu. O věrohodnosti výpovědí tak svědčí rozdílnost podpisů vyslechnutých jednatelek s podpisy na fakturách (v souvislosti s podpisem Z. N. poukázal žalovaný i na podpisový vzor založený ve sbírce listin veřejného rejstříku), absence jakýchkoliv zaměstnanců a vozidel na dopravu zboží u společnosti F.E.Z.N. a také samotné jednání stěžovatelky, která nákupy učinila na základě inzerátu, aniž si opatřila další informace o dodavateli a aniž by jí bylo známo, s kým přesně jednala. Dále doplnil, že stěžovatelce nic nebránilo případně prokázat, že dodávku zboží uskutečnila za jiných okolností, než je uvedeno na daňových dokladech, to však neučinila. Za této situace nelze případně nutné výdaje stěžovatelky nijak zohlednit. Pokud jde o požadavky na doplnění dokazování, žalovaný upozornil na znění §57 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který správci daně ani žalovanému neumožňoval od bank vyžadovat informace o disponentech bankovních účtů; z tohoto důvodu také nemá smysl opětovně vyslýchat jednotlivé svědky.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, v níž navázala na své dřívější námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu a faktického prokázání splnění podmínek pro uplatnění sporných výdajů. Namítala, že svědecké výpovědi Z. N. a M. T. jsou naprosto nedůvěryhodné, a proto navrhovala zjištění osob s dispozičním oprávněním k účtům společnosti F.E.Z.N., jakož i opakovaný výsledek jednání stěžovatelky. Podle stěžovatelky měly být navíc uplatněné výdaje uznány i na základě dosud zjištěného skutkového stavu, jestliže nebyla zpochybněna existence zboží a jeho úhrada na bankovní účet F.E.Z.N. Byly tak splněny všechny podmínky pro uplatnění výdaje jako daňově účinného podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž ty měly být s poukazem na doktrínu tzv. esenciálních výdajů uznány alespoň v minimální nutné výši.

[8] K tomu krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že ve věci je rozhodné, že společnost F.E.Z.N., prostřednictvím osob za ni jednajících, popřela, že by zboží stěžovatelce dodala. Výpověďmi svědků ani daňovými doklady nebylo prokázáno, že

poukázáním finančních prostředků na účet tvrzeného dodavatele bylo uhrazeno právě ono zboží, se kterým stěžovatelka dále nakládala. Stěžovatelka sice zboží následně se ziskem prodala, avšak neprokázala, od koho bylo zboží nakoupeno. Fotografie a doklady, které byly stěžovatelkou předloženy, dokládají až následující obchod uzavřený mezi ní a společností FLIEGL Agrartechnik a jejími odběrateli. Krajský soud se ztotožnil i s náhledem žalovaného na věrohodnost svědeckých výpovědí, pro niž svědčí to, že podpis na obou fakturách neodpovídá žádnému z podpisu svědků, tak jak byly učiněny do protokolu o svědecké výpovědi, jakož i celkové okolnosti případu, mj. nepravdivost tvrzení stěžovatelky ohledně dopravy zboží, neboť bylo zjištěno, že zboží dalším subjektům dopravila jiná dopravní společnost a stalo se tak z Husince, nikoli z provozovny stěžovatelky. Požadovanému doplnění dokazování v podobě zjištění disponenta účtů F.E.Z.N. bránil § 57 odst. 3 daňového řádu, nebyl proto důvod ani opakovat výsledky svědků. Navíc, ani při možnosti, že jednatelé a společník měli právo disponovat s prostředky na konkrétním bankovním účtu, nelze prokázat, že stěžovatelka zboží od společnosti F.E.Z.N. skutečně pořídila. K tzv. esenciálním (minimálně nutným) výdajům rovněž nemohlo být přihlédnuto, neboť v daném případě nejde o výdaje, o kterých nejsou pochybnosti, jestliže nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno a kým a ani jeho rozsah. Minimálně nutné náklady nelze určit pouze na základě toho, že stěžovatelka zaslala společnosti F.E.Z.N. určitý finanční obnos.

[9] Krajský soud tedy žalobu jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

/vč. repliky stěžovatelky/

[10] Proti rozsudku krajského soudu stěžovatelka podala kasační stížnost, v níž pokračovala ve své dosavadní argumentaci. Krajskému soudu vytýkala především nesprávné vyhodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí a s tím spojenou otázku unesení důkazního břemene, a dále také nesprávné posouzení právní otázky – uznatelnosti sporných výdajů.

[11] Podle názoru stěžovatelky správce daně ani žalovaný neunesl své důkazní břemeno. V případě stěžovatelky zde existují nepopíratelné objektivně existující skutečnosti a důkazy, které svědčí ve prospěch tvrzení stěžovatelky, že zboží bylo pořízeno od společnosti F.E.Z.N. Jde zejména o faktury a výpisy z účtu a o skutečnost, že existence zboží nebyla zpochybněna. Naopak proti stěžovateli uplatňují oba orgány správy daní pouze jediný argument – a sice výpovědi jednatelů společnosti F.E.Z.N. Podle stěžovatelky však skutečnost, že majitelem bankovního účtu, na který bezhotovostně za nakoupené zboží zaplatila, je společnost F.E.Z.N., prokazuje tvrzení, že tato společnost byla dodavatelem zboží. Proč by jinak stěžovatelka platila za zboží společnosti F.E.Z.N., pokud by tato nebyla dodavatelem zboží a jak by vůbec zjistila číslo bankovního účtu? Je v naprostém protikladu, aby bývalá jednatelka společnosti F.E.Z.N. paní Nemetová na jedné straně tvrdila, že stěžovatelku nezná, obchodní případy s ní nesjednávala, a na druhé straně měla (případně) jako jediná dispoziční právo k účtu společnosti F.E.Z.N. a nakládala s finančními prostředky, které tam jako úhradu za nakoupené zboží stěžovatelka převedla. Přitom bylo zjištěno, že společnost F.E.Z.N. pravděpodobně spáchala daňový podvod,

pokračování

když do jejích daňových přiznání nejsou předmětné transakce zahrnuty. Výpovědi Z. N. a M. T. jsou vzhledem k výše uvedeným skutečnostem naprosto nevěrohodné. Zatímco krajský soud vyžaduje po stěžovateli unesení důkazního břemene mimo jakoukoliv pochybnost, tak na unesení důkazního břemene ze strany orgánů správy daní klade nepřiměřeně nízký standard. Krajský soud se nadto podle stěžovatelky dopustil faktické chyby v hodnocení obsahu spisu, neboť jím zmíněná přeprava zboží z Husince se týká až přepravy zboží od společnosti FLIEGL Agratechnik (odběratel stěžovatelky) jejímu dalšímu zákazníkovi VÁŇA Hybrálec s.r.o.

[12] Vzhledem k nevěrohodnosti svědeckých výpovědí (zejména s odkazem na výpověď M. T., který uvedl, že mu při nástupu do funkce jednatele bylo řečeno, že se o obchodní činnost stará paní N. s panem P., a také skutečnost, že v daňovém řízení, které je vedené s jiným daňovým subjektem, kde je jednatelem Z. N. a společníkem Bc. M. P., správce daně disponenty účtu zjišťoval) požadovala stěžovatelka zjištění osob, které měly dispoziční právo k účtům společnosti F.E.Z.N. v době, kdy byly předmětné obchodní případy uskutečněny, zjištění, jakým způsobem bylo s finančními prostředky naloženo, a v návaznosti na to opakovaný výslech jednatelů společnosti F.E.Z.N. Pokud krajský soud s odkazem na § 57 odst. 3 daňového řádu potvrdil absenci zákonného podkladu pro zjištění disponentů bankovních účtů, zřejmě přehlédl, že, jak je mu z jeho činnosti známo, stejný správce daně u jiného daňového subjektu – společnosti S.M.Z.L. obchodní s.r.o. (nyní PROFI SCAFFRENT s.r.o.) disponenta zjišťoval a byla jím Z. N.. Vzhledem k tomu, že se v obou případech jedná o stejnou banku, bylo zřejmé, že tato banka údaje o disponentech účtu správci daně běžně poskytuje; nic tak nebránilo správci daně požádat o tyto údaje i v případě stěžovatelky. Je pravděpodobné, že i v případě stěžovatelky měli jako jediní v době realizace předmětných obchodních případů dispoziční právo k účtu společnosti F.E.Z.N. její jednatele, což by vyvracelo jejich dosavadní svědecké výpovědi. Stěžovatelka se odvolávala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 267/2018 - 37, z něhož podle ní vyplývá, že zpochybnění věrohodnosti daňového dokladu nemůže správce daně založit pouze na potenciálně nevěrohodné výpovědi svědka, popírajícího plnění.

[13] Stěžovatelka navíc trvala na oprávněnosti uplatnění výdajů za zboží jako výdajů daňově účinných. Je přesvědčena, že jí v případě obchodů se společností F.E.Z.N. svědčí dobrá víra a upozornila na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, podle kterého má provedení bezhotovostní platby prokazovat dobrou víru. Podle stěžovatelky je nesporné, že výdaj na pořízení zboží stěžovatelka vynaložila, neboť úhrady kupních cen byly provedeny výhradně bezhotovostně. Zároveň nemůže být sporu o existenci předmětného zboží, neboť ta byla prokázána řadou listinných důkazů. Předávací protokoly a objednávka přepravy se sice týkaly až následného prodeje zboží společnosti FLIEFL Agrartechnik, ale je logické, že neexistující zboží by nebylo možné převážet ani předávat. Dále je podle stěžovatelky nesporné, že výdaj na pořízení zboží byl vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. V daňovém spise jsou založeny příslušné faktury, ze kterých vyplývá, že stěžovatelka na následném prodeji zboží zrealizovala zisk ve výši 20 012 Kč. Stěžovatelka je tak přesvědčena, že v případě nákupu zboží došlo ke splnění všech podmínek pro uznání výdaje za nákup zboží jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud pak podle stěžovatelky nezohlednil

správně doktrínu tzv. esenciálních výdajů. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, a zdůraznila, že tato doktrína nalezne uplatnění právě v situacích, kdy existují pochybnosti o tom, kým bylo zboží ve skutečnosti dodáno; o rozsahu zboží přitom pochybnosti nepanují.

[14] Na základě uvedeného stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že námitka směřující do neunesení důkazního břemene nebyla uplatněna v žalobě a jedná se tak o námitku nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Věcně k této námitce žalovaný doplnil, že správce daně své pochybnosti vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 1. 2016, čímž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Ta předloženými důkazními prostředky ani svědeckými výpověďmi konkrétní okolnosti obchodního vztahu mezi ní a společností F.E.Z.N. neprokázala; věrohodnost svědeckých výpovědí přitom byla hodnocena v kontextu celého případu. Pokud jde o údajný faktický omyl krajského soudu v souvislosti s přepravou rozmetacího čela, žalovaný upozornil, že sama stěžovatelka v průběhu daňové kontroly uváděla, že stroj byl uskladněn v její provozovně v Radošovicích, odkud jej odběratel FLIEGL Agrartechnik odvezl konečnému zákazníkovi (AGROZET České Budějovice, a.s.). Objednávka na dopravu u společnosti PAME - AUTO s.r.o. ovšem zněla z místa nakládky v Husinci, nikoliv z provozovny stěžovatelky; její tvrzení si tak s touto objednávkou vsutku protiřečí.

[16] K namítaným vadám dokazování žalovaný uvedl, že neprovedení navržených důkazních prostředků řádně odůvodnil, přičemž s ohledem na znění § 57 odst. 3 daňového řádu nemohl přistoupit ke zjištění disponentů účtu F.E.Z.N. Zjištění disponentů, popřípadě dispozic s finančními prostředky na bankovním účtu by navíc nijak nemohlo prokázat nákup konkrétního zboží od společnosti F.E.Z.N.

[17] Pokud jde o namítané splnění podmínek pro uznání předmětných výdajů jako daňově účinných, žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka ve věci neprokázala, že se dotčené transakce udály deklarovaným způsobem, ale navíc ani neprokázala, že by se uskutečnily jinak, např. že by zboží bylo dodáno jiným dodavatelem. Vždy je totiž podstatné, kdo je skutečným dodavatelem. Stěžovatelce přitom nesvědčí ani dobrá víra, neboť nevyvinula potřebnou opatrnost a okolnosti případu dostatečně nezdokumentovala. K doktríně esenciálních výdajů pak žalovaný uvedl, že tuto je možné aplikovat pouze v případě, kdy nejsou pochybnosti o dodávce jako takové. V posuzovaném případě však není prokázán dodavatel a také rozsah a stav zboží.

[18] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka odmítla, že by námitku neunesení důkazního břemene ze strany správce daně potažmo žalovaného uplatnila nově. Tato byla implicitně obsažena v bodu žaloby, v němž namítala rozpor s obsahem spisu, resp. to, že unesla své důkazní břemeno; tím současně namítala, že své důkazní břemeno neunesl správce daně. Krajský soud se ostatně pochybnostmi správce daně zabýval. K nepřesnostem

pokračování

ve vztahu k přepravě zboží stěžovatelka připomněla, že své vyjádření v rámci daňové kontroly podávala s odstupem tří let, což je samozřejmě nutno zohlednit. Ve vztahu k věrohodnosti svědeckých výpovědí a s tím spojenému odmítnutí doplnit dokazování stěžovatelka ještě upozornila, že statutární zástupce společnosti F.E.Z.N. musel nutně uzavřít s bankou smlouvu o vedení účtu, což je skutečnost, kterou žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí nezohlednil. Stěžovatelka konečně připomněla, že stávající úprava § 57 odst. 3 daňového řádu umožňuje získat od bank rovněž údaje o disponentech bankovních účtů.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost je nedůvodná.

[21] Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti výdajů na pořízení zboží (rozmetacího čela PROFI a náhradních dílů na opravu VFW), a to jednak z pohledu unesení důkazního břemene a s tím související otázky vypovídací hodnoty provedených důkazů, a dále z pohledu naplnění zákonných podmínek pro uznání takových výdajů.

[22] V daném případě nebyly uznány výdaje stěžovatelky z důvodu nesplnění zákonných podmínek, neboť nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně vztahujících se nejen k samotnému dodavateli zboží (společnosti F.E.Z.N.), ale i k pořízení zboží jako takovému, což je velmi podstatné právě s ohledem na skutečnost, že se jedná o uplatnění daně z příjmů a nikoli daně z přidané hodnoty. V principech uplatňování obou uvedených daní totiž existují rozdíly, které vystihl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, v němž uvedl, že „[z]pravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“

[23] Jak již bylo uvedeno, v případě stěžovatelky o skutkovém stavu pochybnosti panovaly – a to takového charakteru a závažnosti, že ve svém souhrnu byly způsobilé zpochybnit uskutečnění stěžovatelkou deklarovaných výdajů jako výdajů daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV.1 K unesení důkazního břemene

[24] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Je to tedy nepochybně poplatník, resp. daňový subjekt (zde: stěžovatelka), kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99.

[25] Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné“; srov. již výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

[26] Pokud v této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, je tato námitka přípustná (neboť byla v žalobě implicitně obsažena a odpovídala tvrzení o unesení důkazního břemene stěžovatelkou), není však důvodná. V projednávané věci vycházely prvotní pochybnosti správce daně z nekonkrétního vyjádření stěžovatelky o průběhu a okolnostech obchodní spolupráce se společností F.E.Z.N., ze skutečnosti, že tato společnost do daňových přiznání nezahrnula výnosy z předmětných transakcí, jakož i z následného výsledku dřívější jednatelky této společnosti Z. N., která popřela jakoukoliv spolupráci se stěžovatelkou i vystavení předmětných faktur. Popsané – a nutno podotknout, že velmi významné – pochybnosti správce daně shrnul ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 1. 2016, č. j. 34965/16/2211-60561-306950, čímž podle názoru Nejvyššího správního soudu unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť bylo zpochybněno samotné vystavení příslušných daňových dokladů. V duchu shora uvedeného tak důkazní

pokračování

břemeno přešlo zpět na stěžovatelku a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně rozptýlila. Ostatně je to stěžovatelka, kdo si nárokuje daňové uznání výdajů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS. Sporné skutečnosti daňový subjekt zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než účetními doklady; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73.

[27] Stěžovatelka na výzvu správce daně reagovala, předložila řadu dokumentů týkajících se následných transakcí a navrhla výslech svědků T. a P.; zároveň se odvolávala na obsah výpisu z účtu společnosti F.E.Z.N., z něhož vyplývá, že společnost F.E.Z.N. uhradila finanční částky odpovídající sporným fakturám. Nutno však říci, že těmito důkazními prostředky stěžovatelka pochybnosti správce daně nerozptýlila – dokonce lze říci, že některými z nich je ještě dále posílila. To se týká především výsledku uvedených svědků, kteří shodně jako Z. N. vyloučili, že by společnost F.E.Z.N. se stěžovatelkou spolupracovala a vystavovala sporné faktury (konkrétně uvedli, že stěžovatelku neznají). Ani z dalších podkladů nevyplývá, že by se transakce mezi stěžovatelkou a F.E.Z.N. uskutečnily v souladu se zpochybněnými daňovými doklady. To platí pro předložené faktury vystavené stěžovatelkou za dodání rozmetacího čela a náhradních dílů společnosti FLIEGL Agrartechnik, i pro dokumenty společnosti FLIEGL Agrartechnik o následném prodeji čela společnosti AGROZET České Budějovice, a.s. a náhradních dílů společnosti VÁŇA Hybrálec s.r.o. Všechny tyto doklady se týkají následných transakcí – není z nich zřejmá výše transakcí se společností F.E.Z.N. a ve skutečnosti ani to, že se tyto transakce vůbec fakticky uskutečnily.

[28] Pokud jde o rozmetací čelo, stěžovatelka sice předložila faktury o prodeji čela, objednávku, předávací protokol či fotografie stroje, nicméně tyto listiny nedokládají, že rozmetací čelo původně nakoupila od společnosti F.E.Z.N. a za jakou cenu; uvedené doklady nevypovídají vůbec nic ani o dopravě zboží od společnosti F.E.Z.N. Správní orgány navíc zcela případně poukázaly na rozpory těchto dokladů s prvotními vyjádřeními stěžovatelky v souvislosti s dopravou a uskladněním zboží, jakož i jeho stavem. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly totiž uváděla, že rozmetadlo bylo společností F.E.Z.N. dopraveno a uskladněno v její provozovně v Radošovicích, odkud si její společnost FLIEGL Agrartechnik odvezla konečnému zákazníkovi, tedy společnosti AGROZET České Budějovice, a.s. Objedávka společnosti FLIEGL Agrartechnik na dopravu u společnosti PAME -AUTO s.r.o. ovšem zněla z místa nakládky v Husinci, nikoliv z provozovny stěžovatelky. Z pohledu zdejšího soudu se rozhodně nejedná o nevýznamný rozpor v tvrzeních stěžovatelky, který by bylo možno bagatelizovat. Naopak, i když se totiž jednalo až o následnou dopravu konečnému zákazníkovi, kterou uskutečňovala společnost PAME - AUTO s.r.o., neodpovídal její průběh původnímu vyjádření stěžovatelky o dopravě a uskladnění zboží, neboť při prodeji čela společnosti AGROZET České Budějovice a.s. nedopravovala společnost FLIEGL Agrartechnik stroj z provozovny stěžovatelky (jak stěžovatelka uváděla), ale z Husince; pro úplnost možno

doplnit, že průběh této následné dopravy neodpovídá ani časově, neboť stroj měl být dle předávacího protokolu společností FLIEGL Agrartechnik předán společnosti AGROZET České Budějovice dne 18. 7. 2013, avšak objednávka na dopravu zní na den 10. 7. 2013.

[29] Uvedené tak nutně dokresluje pochybnosti o údajném průběhu transakce se společností F.E.Z.N., a to tím spíše, pokud stěžovatelka k dopravě zboží ze strany F.E.Z.N. ničeho bližšího netvrdila a už vůbec nedoložila. Obdobně lze poukázat též na pochybnosti ohledně stavu, resp. stáří rozmetacího čela. Stěžovatelka ve svých prvotních vyjádřeních hovořila o nákupu nového rozmetacího čela, nicméně na fotografiích se nachází zjevně používaný stroj, byť se štítkem obsahujícím totožné výrobní číslo (a stěžovatelka poté hovoří o stroji používaném). Podle Nejvyššího správního soudu je tedy vůbec otázkou, jaké rozmetací čelo od společnosti F.E.Z.N. ve skutečnosti pořídila, resp. jestli toto čelo odpovídá stroji zachycenému na předložených fotografiích.

[30] K prodeji náhradních dílů stěžovatelka předložila fakturu na prodej dílů společnosti FLIEGL Agrartechnik, opět vystavenou bez bližší specifikace jednotlivých dílů, a také fakturu o následném prodeji konečnému zákazníkovi – společnosti VÁŇA Hybrálec s.r.o. Zde jsou již jednotlivé díly přesně specifikovány, na druhou stranu však tento doklad ničeho nevypovídá o rozsahu náhradních dílů pořizovaných stěžovatelkou od F.E.Z.N. Jinými slovy, faktura týkající se následné transakce mezi FLIEGL Agrartechnik a VÁŇA Hybrálec s.r.o. nijak nedokazuje, že jde skutečně o tytéž náhradní díly, jež stěžovatelka pořídila na základě sporných faktur.

[31] Jedinou objektivní skutečností svědčící tvrzením stěžovatelky tak zůstává výpis z účtu společnosti F.E.Z.N., na němž je zachyceno přijetí finančních částek zaplacených stěžovatelkou. Ovšem ani tento výpis na shora popsáných zjištěních a zásadních pochybnostech ničeho nemění. Zaplacení finančních částek sice dokládá vynaložení konkrétního výdaje, nicméně samo o sobě rozhodně nedokládá podstatu takového výdaje – jeho daňovou uznatelnost. V tomto ohledu bezhotovostní forma úhrady automaticky nezakládá dobrou víru daňového subjektu a neprokazuje daňovou uznatelnost deklarovaného výdaje, přičemž tento závěr nelze dovodit ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016 - 52, na který stěžovatelka upozornila; podstatou tohoto rozsudku byla naopak skutečnost, že platby mezi subjekty probíhaly hotově.

[32] Pro daňovou uznatelnost nepostačuje samotné vynaložení určitého výdaje, neboť takový výdaj musí také souviset s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Jinak řečeno, stěžovatelka jistě mohla zaplatit předmětné částky na účet F.E.Z.N., nicméně neprokázala, že za ně skutečně nakoupila zboží tak, jak je deklarováno na sporných fakturách. V takovém případě pak správce daně, potažmo žalovaný, nemohl vzít předmětné výdaje za daňově uznatelné. Hodnotí-li totiž Nejvyšší správní soud unesení důkazního břemene stěžovatelkou, je zřejmé, že požadavku zákona a soudní judikatury nedostála.

[33] Je pravdou, že v průběhu daňového řízení stěžovatelka předkládala důkazy v podobě listin, fotografií či návrhů svědeckých výpovědí. Žádné z těchto důkazů (ani

pokračování

jednotlivě, ani ve svém souhrnu) však nebyly způsobilé zvrátit skutkový stav věci, resp. pochybnosti vztahující se k faktickému vynaložení nákladů takovým způsobem, jak vyplývá z předložených daňových dokladů a tvrzení stěžovatelky. V této souvislosti také nelze nepřipomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 -245, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35), včetně např. řádně vedené skladové evidence či fotodokumentace; to vše tím spíše, pokud se jedná o nového a neznámého obchodního partnera. Není přitom bez významu, že k transakcím se společností F.E.Z.N. stěžovatelka žádné listinné podklady (např. kupní smlouvu či předávací protokoly) nepředložila a v tomto směru tak na jakékoliv obstarávání dalších podkladů o uskutečnění jí přijatých dodávek rezignovala. To svědčí o dosti neobezřetném přístupu stěžovatelky, jehož vyústěním je právě neuznání uplatněných výdajů, a jen to dokresluje zjištění a pochybnosti správce daně, vč. vyznění svědeckých výpovědí. Dlužno dodat, že pochybnosti ve věci dokreslují i popsané změny tvrzení v průběhu daňového řízení; tyto přitom nelze bez dalšího omluvit odstupem tří let od uskutečnění sporných transakcí, když je plně odpovědností daňového subjektu, jak spolehlivé informace správci daně v průběhu daňového řízení podává.

IV.2 K věrohodnosti svědeckých výpovědí a úplnosti skutkových zjištění

[34] Podstatná část stěžovatelčiny argumentace týkající se shora popsaných skutkových zjištění mířila na zpochybnění věrohodnosti svědeckých výpovědí; podle ní nebylo možné z těchto výpovědí vycházet. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že oba správní orgány i krajský soud se neopíraly pouze o provedené svědecké výpovědi, ale i o další zjištěné skutečnosti (viz výše) a jednotlivé důkazy posuzovaly komplexně. Výslovně se přitom zabývaly i věrohodností svědeckých výpovědí, a to s ohledem na veškeré okolnosti případu (např. že společnost F.E.Z.N. neměla žádné zaměstnance ani dopravní prostředky; stěžovatelka také ústy svého jednatele uvedla, že si vůbec nepamatuje se kterým zástupcem společnosti F.E.Z.N. spolupracovala) a také na rozdílnost podpisů svědků na protokolech o svědeckých výpovědích a samotných fakturách (v případě Z. N. poukázal žalovaný i na podpisový vzor veřejně přístupný ve sbírce listin veřejného rejstříku). Tyto rozdíly jsou – především u podpisu Z. N. – skutečně markantní a dobře viditelné a nepochybně tak dokreslují samotný obsah výpovědí, tzn. podporují závěr, že jednatele společnosti F.E.Z.N. předmětné faktury nepodepsali.

[35] V tomto kontextu je také nepřiléhavý odkaz stěžovatelky na rozsudek zdejšího soudu č. j. 7 Afs 267/2018 - 37, neboť ten vychází z odlišného skutkového základu. Na rozdíl od věci řešené sedmým senátem nyní závěry správce daně nestojí na jediné (potenciálně nevěrohodné) výpovědi, ale na komplexním zhodnocení okolností celé věci. Navíc se jedná o výpovědi hned tří osob, jež se v podstatných bodech (tj. ve vztahu k údajné spolupráci se stěžovatelkou) zcela shodují, přičemž ani v ostatních částech mezi nimi nejsou dány zásadnější rozpory. Rozdíl spočívá též v tom, že svědci nyní nepopřeli pouze vystavení faktur jako takových, ale vůbec jakékoliv dodávky stěžovatelce. Nepodstatné není ani to, že oproti předmětné věci není v nyní souzené věci se svědky vedeno trestní řízení, jež by mohlo potenciálně ovlivňovat obsah svědeckých výpovědí,

resp. takové řízení ze spisového materiálu nevyplývá. Samozřejmě lze připustit, že výpovědi svědků mohly být vyvolány snahou vyhnout se možné budoucí odpovědnosti za nepřiznání příjmů z předmětných obchodů a tím umenšit svou roli v potenciálním daňovém podvodu; takový závěr je ovšem ryze spekulativní a význam pochybností správce daně nijak nesnižuje. Svědecké výpovědi pochybnosti o daňových dokladech ve světle ostatních zjištění objektivně zakládají a bylo na stěžovateli, aby tyto pochybnosti rozptýlila a prokázala daňovou uznatelnost daných výdajů.

[36] Na uvedeném přitom nic nemění ani stěžovatelkou predestírané nejasnosti ohledně osob s dispozičními oprávněními k bankovnímu účtu společnosti F.E.Z.N. ani značně neurčitá tvrzení svědků M. T., případně Bc. M. P. ohledně fungování společnosti F.E.Z.N., k čemuž byli svědkové dotázáni stěžovatelkou [výslechu Z. N. se stěžovatelka nezúčastnila, přestože byla o jeho konání vyrozuměna, a správce daně se svědkyně na širší činnost společnosti neptal].

[37] Pokud jde o otázku dispozičního práva k bankovnímu účtu společnosti F.E.Z.N., musí Nejvyšší správní soud nejprve do jisté míry korigovat názor žalovaného i krajského soudu ohledně možnosti žádat údaje o disponentech bankovních účtů. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016 - 35, se lze sice ztotožnit se závěrem, že daňový řád dříve v § 57 odst. 3 neposkytoval oporu pro vyžádání údajů o osobách s dispozičním oprávněním k bankovním účtům; tato premisa ovšem platila pouze v době rozhodování správce daně, nikoli však už žalovaného. Odvolací rozhodnutí žalovaného bylo totiž vydáno dne 10. 12. 2018, tj. v době, kdy již byla do daňového řádu tato možnost s účinností ode dne 5. 6. 2018 výslovně vložena novelou provedenou zákonem č. 94/2018 Sb. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč by k této novele nemohl žalovaný přihlídnout, když ani přechodná ustanovení v tomto smyslu ničeho neuvádí.

[38] Z pohledu Nejvyššího správního soudu se ovšem jedná jen o dílčí vadu odůvodnění, jež nemá žádné dopady na věcnou správnost a zákonnost napadeného rozsudku, neboť i přesto, že zjištění osob s dispozičním právem k účtu F.E.Z.N. bylo možné, nebylo nezbytné; stejně tak nebylo nezbytné zjišťovat, jak bylo s finančními prostředky zaslanými na účet F.E.Z.N. dále naloženo. Žalovaný, jakož i krajský soud, totiž dále správně uvedl, že ani případná dispozice s finančními prostředky zaslanými stěžovatelkou na účet společnosti F.E.Z.N. neprokazuje, že se dodání zboží uskutečnilo tak, jak stěžovatelka tvrdí a dokládá daňovými doklady. A byť by existence dispozičního práva jednatelů Z. N. a M. T. mohla určitým způsobem zpochybnit jejich tvrzení, že stěžovatelku vůbec neznají (o finančních částkách na účtu by museli vědět), neznamená to automaticky znevěrohodnění jejich výpovědí jako celku - stále zde totiž zůstávají významné pochybnosti o skutečné podobě, resp. pozadí sporných transakcí.

[39] Pro Nejvyšší správní soud je klíčové, že zpochybnění daňových dokladů nestojí toliko na obsahu svědeckých výpovědí jednatelů společnosti F.E.Z.N., ale je dáno komplexem všech okolností případu: ať už jde o dosti nestandardní, resp. neobezřetnou podobu transakcí mezi stěžovatelkou a společností F.E.Z.N., s níž stěžovatelka přišla do kontaktu přes inzerát na internetu a přestože s ní nikdy nespolečně pracovala, nepochopitelně

pokračování

netrvala na uzavření písemné kupní smlouvy ani jiné formě dokumentace. Mimo vystavené faktury tak nemá žádné doklady o průběhu transakcí, přičemž si ani nepamatuje, s kým přesně jednala; stejně tak nebyla schopna uvést a doložit nic bližšího k dopravě zboží od F.E.Z.N. K tomu dále přistupují i rozpory mezi prvotními tvrzeními stěžovatelky a dodatečně doloženými podklady týkající se samotného stavu (stáří) rozmetacího čela či průběhu jeho následné dopravy a uskladnění. Správce daně identifikoval i zřejmé pochybnosti o rozsahu náhradních dílů, jež nebyly nijak specifikovány v předmětné faktuře a ani stěžovatelka je nebyla schopna specifikovat. Konečně, závěry správce daně podporuje i zjevná rozdílnost podpisů svědků s podpisy na zpochybněných fakturách.

[40] Ke svědeckým výpovědím pánů T., potažmo P. je pak nutné dále zdůraznit, že nešlo o svědky vyslechnuté z rozhodnutí správce daně; tyto svědky k prokázání svých tvrzení navrhla sama stěžovatelka. Jestliže tedy svědci sporné obchodní transakce nepotvrdili, ale naopak je přímo popřeli, jde tato skutečnost nepochybně k tíži stěžovatelky, neboť ona těmito výpověďmi neprokázala svá tvrzení (neunesla důkazní břemeno). Navíc skutečnost, že svědci nedokázali vypovědět nic bližšího o činnosti společnosti F.E.Z.N. či o jejím účetnictví, ještě nutně nepopírá jejich výpověď, že se stěžovatelkou sporné transakce neuskutečnili. Z těchto výpovědí (zejména svědka P.

[41]) totiž vcelku srozumitelně vyplývá, že společnost F.E.Z.N. nejspíše fakticky nevykonávala žádnou reálnou činnost a fungovala jako prázdná schránka; tomu ostatně odpovídá skutečnost, že se jednalo o tzv. *ready-made* společnost sídlící na virtuálním sídle, jak ve své kasační stížnosti zmiňuje i sama stěžovatelka. A dlužno dodat, že v kontextu výše uvedeného je v podstatě irrelevantní odkaz stěžovatelky na zjištění správce daně a na výpověď Z. N. v rámci daňového řízení, v němž jmenovaná vystupovala za daňový subjekt S.M.Z.L. obchodní s.r.o. (nyní PROFI SCAFFRENT s.r.o.), vykazující údajně podobné znaky jako F.E.Z.N.

[42] Za takto popsaného stavu věci lze tudíž shrnout, že žalovaný nepochybil, pokud stejně jako správce daně nepřistoupil k doplnění dokazování o zjištění osob s dispozičními právy k účtům F.E.Z.N. ani o pohybu finančních prostředků na těchto účtech; vzhledem k tomu také nebylo na místě ani navržené opakování svědeckých výpovědí. Pokud tento postup krajský soud aproboval, nepochybil ani on.

IV.3 Esenciální výdaje

[43] V relativně samostatném okruhu námitek pak stěžovatelka namítala, že v dané věci ve skutečnosti byly splněny všechny podmínky pro uznání nárokových výdajů a s odkazem na doktrínu tzv. esenciálních výdajů se dožadovala jejich zohlednění.

[44] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvádí, že již v části IV.1 tohoto rozsudku uvedl, že pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že tedy souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. To v kontextu projednávané věci znamená, že k uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje existence bezhotovostní platby na účet F.E.Z.N. a skutečnost, že stěžovatelka následně prodala rozmetací čelo a náhradní díly

společnosti FLIEGL Agrartechnik. Je nutné rovněž prokázat, že deklarované zboží, jež měla stěžovatelka pořídit od společnosti F.E.Z.N. a následně prodat společnosti FLIEGL Agrartechnik, skutečně podle sporných dokladů pořídila. Soud již přitom také výše podrobně rozvedl, že stěžovatelka tuto skutečnost řádně neprokázala. Ani v takovém případě přitom není zcela vyloučeno, aby byl výdaj daňovému subjektu uznán, pokud ten prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, a pokud prokáže skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci; viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109.

[45] To však stěžovatelka neučinila. Nijak svá tvrzení nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně obou transakcí. Naopak, stále trvala na dodání zboží společností F.E.Z.N. podle zpochybněných daňových dokladů. Za této situace – tj. bez prokázání všech skutečných okolností případu – tak podle Nejvyššího správního soudu není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů stěžovatelky; v daném případě tak zároveň nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů na pořízení deklarovaného zboží, jichž se stěžovatelka dovolává.

[46] Stěžovatelka se odvolávala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, v němž se uvádí, že „...jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, č. i ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)“.

V citované věci druhý senát Nejvyššího správního soudu posuzoval případ stavební zakázky, kdy bylo daňovým subjektem prokázáno, že zakázka byla realizována, stavební práce tak musely být provedeny a stavební materiál dodán, přičemž sporným bylo to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Druhý senát dospěl v tomto případě k závěru, že daňové orgány jednoznačně měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou a tyto případně stanovit na základě pomůcek.

[47] V nyní projednávané věci je však odkaz stěžovatelky na tento rozsudek, potažmo na doktrínu minimálně nutných (též esenciálních) výdajů nepřipadný, neboť nezohledňuje předpoklady pro její uplatnění. To ostatně vyplývá i z rozsudků zdejšího soudu citovaných druhým senátem, u nichž šlo vždy o případy, kdy nebylo pochyb o existenci výdajů (sporná byla jejich výše) a dále – a to především – vždy se jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek. Taková situace ovšem v případě stěžovatelky nenastala, neboť se jednalo o stanovení daně dokazováním, v jehož rámci stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost svých výdajů u dvou konkrétních obchodních transakcí. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů přitom samo o sobě ještě není nutně způsobilé

pokračování

zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68); zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktické zatemnění) ostatně z tvrzení stěžovatelky ani nijak nevyplývá. Stěžovatelka se snažila vyvrátit relevantní pochybnosti správce daně související s pořízením zboží (rozmetacího čela a náhradních dílů), což se jí nepodařilo. Neunesla tak důkazní břemeno a v důsledku toho jí správce daně neuznal dané výdaje (za nákup zboží) jako daňově uznatelné. To posléze potvrdil i žalovaný a krajský soud, s jejichž závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pro úplnost přitom znovu opakuje, že je to daňový subjekt (stěžovatelka), kdo musí prokázat, že „...vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů“ (viz již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109).

[48] Závěrem, zejména s ohledem na citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, je třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně - zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vši pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu. Ani v tomto ohledu nejsou podmínky pro zohlednění nutných výdajů naplněny. Stěžovatelka se totiž mylí, pokud dovozuje, že správní orgány zpochybňovaly pouze dodavatele (společnost F.E.Z.N.), a nikoli také samotné pořízení zboží. Žalovaný totiž ve svém rozhodnutí zcela jednoznačně identifikoval i pochybnosti o rozsahu náhradních dílů (o jaké náhradní díly vlastně šlo), když tato skutečnost není zřejmá ani z faktury o následném prodeji těchto dílů společnosti FLIEGL Agrartechnik, a o stáří rozmetacího čela; správní orgány také setrvale uváděly, že doložení dokladů o následných transakcích nevypovídá vůbec nic o pořízení zboží od společnosti F.E.Z.N. Navíc, jestliže byl zpochybněn deklarovaný dodavatel a současně nebylo objasněno, kdo a jak předmětné zboží dodal, těžko lze dovozovat, že o existenci (pořízení) zboží nejsou žádné pochyby.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Lenka Matyášová

předsedkyně senátu