



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobců: **a) R. Š., b) J. Š.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č. j. 45810/18/5200-10422-708855, č. j. 45811/18/5200-10422-708855, č. j. 45808/18/5200-10422-708855 a č. j. 45809/18/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 67/2018 - 52, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 11. 2019, sp. zn. 25 Af 67/2018,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 67/2018 - 52, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 11. 2019, sp. zn. 25 Af 67/2018, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný prvním shora uvedeným rozhodnutím na základě odvolání žalobkyně a) změnil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 8. 7. 2014, č. j. 1913838/13/3215-24801-803508, tak, že se žalobkyni a) doměřuje za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů ve výši 35.040 Kč, daňový bonus ve výši -7.785 Kč a současně jí vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7.008 Kč.

[2] Druhým rozhodnutím žalovaný na základě odvolání žalobkyně a) změnil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2014, č. j. 1913840/13/3215-24801-803508, tak, že žalobkyni a) se doměřuje za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 41.581 Kč, daňový bonus ve výši -6.779 Kč a současně jí vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9.672 Kč.

[3] Třetím rozhodnutím žalovaný na základě odvolání žalobce b) změnil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2014, č. j. 1913830/13/3215-24801-803508, tak, že se žalobci b) doměřuje za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 67.755 Kč a současně mu vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13.551 Kč.

[4] Čtvrtým rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce b) a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2014, č. j. 1913833/13/3215-24801-803508, tak, že se žalobci b) doměřuje za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 80.961 Kč, daňový bonus ve výši – 6.129 Kč a současně mu vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17.418 Kč.

[5] Žalobkyně a) v žalobě proti prvnímu a druhému rozhodnutí žalovaného a žalobce b) v žalobě proti třetímu a čtvrtému rozhodnutí žalovaného shrnuli dosavadní vývoj věci a shodně namítali, že žalovaný nerozporoval výdaje hrazené M. K., avšak výdaje hrazené stejným způsobem osobě vydávající se za J. O. neuznal, přestože byly hrazeny za stejných okolností a za obdobnou službu, jako výdaje hrazené M. K. a vždy byly vypláceny ve stejný okamžik jako M. K. Rozhodnou skutečností pro neuznání předmětných výdajů pro žalovaného představuje pouze to, že žalobce b) uhradil předmětné výdaje jiné osobě než té, která byla uvedena na fakturách. Podle žalobců však zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro uplatnění daňového výdaje nepožaduje, aby byl zaplacen konkrétní osobě, ale pouze to, aby byl, kromě jeho prokázání, skutečně zaplacen. Skutečnost, že byli žalobci oklamáni osobou vydávající se za J. O., tak nejsou způsobilé vyvrátit daňovou účinnost výdaje na hrazené služby jako takové, a to zejména v situaci, kdy sám žalovaný nemá o realizaci tohoto výdaje pochybnosti. V této souvislosti žalobci poukázali na rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 132/2017 a sp. zn. 9 Afs 50/2012.

[6] Krajský soud řízení o obou žalobách spojil ke společnému projednání a v záhlaví citovaným rozsudkem všechna čtyři uvedená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud popsal mechanismus prokazování uskutečněných výdajů a konstatoval, že žalovaný k důvodu neuznání uplatněného výdaje pro neprokázání „*za jaké konkrétní práce*“ v napadeném rozhodnutí nic bližšího neuvádí. Krajský soud konstatoval, že jediným důvodem pro zpochybnění rozsahu provedených prací je neprokázání, vůči komu konkrétně byl tento výdaj vynaložen.

[7] Při posouzení otázky, zda je za těchto okolností možno uplatněný výdaj uznat, krajský soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu, která sice setrvává na nezbytnosti prokázání dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž bylo zpochybněno samotné plnění, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s tímto plněním, je namíste daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši. Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně

pokračování

ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).

[8] Uznání výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši v posuzované věci není v rozporu ani s žalovaným zmíněným rozsudkem NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 1 Afs 247/2017 - 32, který rovněž připouští uznání uplatněného výdaje i v případě, kdy není prokázán deklarovaný dodavatel, v souladu se zásadou materiální pravdy, byť jako krajní možnost. V posuzované věci totiž skutková situace žalobců takový postup umožňuje. Spolupracovali žalobce b) s osobou, která se vydávala za J. O., který je existující a podnikající fyzickou osobu, již žalobce b) dříve neznal, tato osoba mu byla jako J. O. představena, sjednané práce plnila a vystavovala i příslušné doklady, tedy chovala se jako běžný podnikatel, nebyla zde žádná indicie, která měla vést žalobce b) k pochybnostem o totožnosti této osoby, pak mu nelze klást k tíži, když se následně ukázalo, že tato osoba J. O. nebyla. Trvat na tom, aby žalobce b) identifikoval skutečnou osobu, která práce vůči němu provedla, by bylo zjevně mimo možnosti žalobce b) a představovalo by neúměrnou a neodůvodněnou zátěž. Uznání výdaje alespoň v minimálně vynaložené výši za plnění, které fakticky bylo poskytnuto, při splnění dalších předpokladů pro jejich daňovou uznatelnost, totiž nepředstavuje pro žalobce b) žádnou neodůvodněnou daňovou výhodu.

[9] Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného trpí vadou, spočívající v nesprávné aplikaci § 92 odst. 3 daňového řádu, která má za následek nezákonnost rozhodnutí. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že jej zavázal právním názorem, že žalobci b) náleží výdaje alespoň v minimálně vynaložené výši, které stanoví v případě nemožnosti jejich dokázání podle pomůcek.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobců

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že žalobce b) ve vztahu ke sporným výdajům uplatněným za dodávku stavebních prací od J. O. neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, kým a v jakém rozsahu mu byly stavební práce poskytnuty a komu tedy byly předány finanční prostředky v hotovosti. Stěžovatel zdůraznil, že měl pochybnosti nejen o osobě dodavatele stavebních prací, ale i rozsahu dodaných stavebních prací, neboť žalobcem b) nebyly předloženy docházky jednotlivých pracovníků na stavbách, pouze v jediném stavebním deníku byla uvedena jména osob, které na stavbě pracovaly, a na přijatých fakturách nebylo uvedeno množství práce. Podle stěžovatele tak není pravdivý závěr krajského soudu, že rozsah poskytnutých prací je nesporný.

[11] I v případě daně z příjmu je osoba dodavatele relevantní a správce daně může v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.

[12] V posuzované věci není sporu o tom, že J. O., uvedený na daňových dokladech jako dodavatel, nebyl skutečným dodavatelem stavebních prací. Podle stěžovatele v případě,

že se daňový subjekt dostane do důkazní nouze a nepostupuje dostatečně obezřetně (neprověří si svého obchodního partnera), nese následně daňové konsekvence spočívající v neuznání uplatněného výdaje jako daňově účinného. Pokud by si žalobce b) počínal obezřetně a např. nahlédl do živnostenského rejstříku, zjistil by, že skutečný J. O. měl v rozhodné době přerušené živnostenské podnikání, což by v něm mělo vzbudit podezření o poctivosti obchodního partnera, které by si měl dále prověřovat. Oprávněnost uplatněných výdajů nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že skutek není trestným činem, neboť daňové a trestní řízení mají odlišnou povahu, obsah a předmět.

[13] Za zarážející stěžovatel označil, že žalobce b) na jedné straně tvrdí, že byl podveden či uveden v omyl osobou vydávající se za J. O., na druhou stranu byl schopen tuto osobu několik let po ukončení obchodní spolupráce dohledat, když dne 7. 1. 2014 předložil správci daně čestné prohlášení pana O. učiněné před svědky a advokátem Mgr. Tomášem Pavlíkem, ve kterém potvrdil spolupráci s žalobcem b) v letech 2009 a 2010, vystavení faktur a výdajových pokladních dokladů o přijetí hotovostní úhrady. Předmětné prohlášení je přitom v rozporu s listinami získanými od orgánů činných v trestním řízení, kdy z vysvětlení pana O. vyplývá, že na žádost žalobce b) potvrdil, že spolupracovali, i když se neznali, a dále uvedl, že žádné faktury nepodepsal, peníze neobdržel a ani razítko nesouhlasí. Stěžovatel tak má za to, že žalobce b) uplatněné výdaje od dodavatele O. neprokázal jednoznačným, transparentním způsobem, neuvedl a neprokázal veškeré věcné a reálné okolnosti vztahující se k předmětným výdajům, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi a které by vytvářely přehledný a důvěryhodný obraz o posuzovaném obchodním případě.

[14] Nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud se před tím, než stěžovatele zavázal k tomu, že má z důvodu zpochybněných výdajů od dodavatele O. uznat alespoň tzv. esenciální výdaje, vůbec nezabýval tím, zda rozsah zpochybněné daňové evidence žalobce b) vůbec opravňuje k tomu, aby tyto dle krajského soudu esenciální výdaje uznal. Pokud by se krajský soud touto otázkou zabýval, musel by na ni dle stěžovatele odpovědět negativně. Uznání esenciálních výdajů lze totiž podle stěžovatele zvažovat pouze tehdy, pokud je daň stanovena náhradním způsobem podle pomůcek. Daň z příjmů fyzických osob se posuzuje ve vztahu ke zdaňovacímu období, nikoli ve vztahu ke konkrétnímu plnění či konkrétní zakázce. Uznání esenciálních výdajů tak lze zvažovat až poté, co je učiněn závěr, že daň za celé zdaňovací období (nikoli dílčí část základu daně) nelze stanovit dokazováním. K tomuto závěru nutně vede správná praxe i judikatura správních soudů, v souladu s nimiž je nepřípustné kombinovat způsoby stanovení daně. Není tedy možné, aby část základu daně (např. ve vztahu k některým plněním) byla stanovena dokazováním a část z důvodu absence důkazů pomocí pomůcek. Pokud krajský soud uzavřel, že se jedná o esenciální výdaje a stěžovatel je má v případě nemožnosti jejich dokázání stanovit podle pomůcek, jedná se o nerealizovatelný závazný právní názor, neboť způsoby stanovení daně nelze směšovat.

[15] Stěžovatel dále poukázal na podmínky stanovení daně podle pomůcek, které musí být splněny kumulativně, a namítl, že neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje (tj. neunesení důkazního břemene) není samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek a nelze ani bez dalšího dovozovat, že daň stanovená dokazováním nebyla

pokračování

stanovena ve správné výši mimo podnikatelskou realitu žalobce b). Přechodem na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek nelze podle stěžovatele zahlazovat nedostatky v dokazování na straně daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek, je důvodné v situaci, kdy daň nelze stanovit dokazováním a není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tj. že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat jemu odpovídající výdaj vynaložený na dosažení, zajištění či udržení.

[16] Pokud by se krajský soud zabýval tím, zda zpochybněním daňových dokladů od dodavatele O. došlo k „zatemnění“ daňové evidence žalobce b) jako celku, ve smyslu usnesení rozšíření senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, musel by podle stěžovatele nutně dospět k závěru, že nikoliv. Sporné výdaje od dodavatele O. představují pouze 7,2 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 a 5,1 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2010. Zpochybnění dokladů od dodavatele O. nelze podle stěžovatele označit za podstatnou část účetnictví žalobce b). Stěžovatel upozornil, že v posuzované věci „preventivně“ zvažoval, zda v důsledku zpochybnění výdajů od dodavatele O. nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž dospěl k závěru, že nikoli. Krajský soud však tuto argumentaci stěžovatele vůbec nereflektoval.

[17] Akceptace právního názoru krajského soudu by představovala zásadní průlom do ustálené správní praxe i konstantní judikatury. Pokud by měly správní orgány stanovovat daň podle pomůcek i v situacích, kdy je zpochybněna naprosto marginální část daňové evidence daňového subjektu, jako je tomu v posuzované věci, a to z důvodu neprokázání osoby dodavatele a rozsahu dodaných prací, *de facto* by to znamenalo, že by se z náhradního způsobu stanovení daně stal způsob primární. Akceptace daného právního názoru by dále ve svém důsledku zásadně prolamovala i důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení, v souladu s níž je daňový subjekt povinen prokázat svá tvrzení, resp. vedla by až k věcnému vyprázdnění této důkazní povinnosti, což je v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Byl by rovněž negován požadavek na obezřetnost daňových subjektů, což by napomáhalo nelegálním aktivitám.

[18] Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedli, že v daňovém řízení bylo jednoznačně prokázáno, že žalobce b) s osobou vydávající se za J. O. skutečně spolupracoval, tato osoba žalobci b) vystavovala faktury za svoje služby a žalobce b) za tyto služby řádně platil v hotovosti, přičemž rozsah poskytovaných služeb je zjevný z vystavených dokladů a z daňové evidence žalobce b). Správce daně v daňovém řízení nezpochybnil a nebylo rovněž prokázáno, že by úhrady za provedené práce nebyly realizovány, nebo že by byly realizovány v jiném rozsahu. Žalobci vyjádřili přesvědčení, že neuznání výdajů jako snižujících základ daně pouze na základě toho, že tyto výdaje byly hrazeny jinému subjektu, než skutečnému J. O., je čistě účelové a nepodložené. Žalobci se neztotožnili s výkladem rozsudků NSS zaujatým stěžovatelem. Krajský soud používal v odůvodnění rozsudku pojem výdajů v minimální nutně vynaložené výši, který však není vázán na stanovení daně podle pomůcek. Žalobci uzavřeli, že si jsou vědomi toho, že neznalost konkrétního jména domnělého J. O., se kterým v letech 2009 a 2010 spolupracovali, jde k jejich tíži, nicméně s ohledem na skutečnost, že spolupráce s touto osobou, včetně okolností vystavování faktur, úhrady za služby a dalších skutečností, byla

potvrzena řadou nezávislých svědků, je třeba vynaložené výdaje uznat jako výdaje snižující základ daně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost je důvodná.

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

[22] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení otázky daňové uznatelnosti výdajů vynaložených žalobcem b) za plnění od údajného J. O.

[23] Mezi účastníky je nesporné, že žalobce b) spolupracoval v letech 2009 a 2010 s osobou, která vystupovala jako J. O. Této osobě platil v hotovosti za provedené stavební práce (ve zdaňovacím období 2009 se jednalo celkem o 921.762 Kč, ve zdaňovacím období 2010 o 756.500 Kč). Po provedeném dokazování však bylo zjištěno, že se jednalo o doposud neznámou osobu, která se za J. O. vydávala.

[24] K otázce, jakým způsobem přistupovat k uplatnění výdajů v situaci, kdy není zřejmé, vůči které konkrétní osobě daňový subjekt vynaložil uplatňovaný výdaj, existuje ustálená judikatura zdejšího soudu, kterou stěžovatel zmínil v kasační stížnosti.

[25] Poukázat tak lze např. na rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že v situaci, kdy se nepodařilo identifikovat subjekty, od kterých měla být předmětná vozidla nakoupena, se neprokázalo ani skutečné vynaložení prostředků za jejich nákup a jejich výši. Závěrem soud připomenul, že „*si je vědom skutečnosti, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. To, zda tak podnikatelský subjekt učiní, či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy, podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem.*“

[26] V rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen,*

pokračování

2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanele do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu' (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).“ Rozsudek č. j. 1 Afs 171/2017 - 34 je natolik přílehlavý pro posuzovanou věc, že Nejvyšší správní soud z něj vychází i v dalším níže uvedeném posouzení.

[27] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[28] Formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46). Soud k tomu již dříve uvedl, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72).

[29] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře týkající se vztahu nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a prokázání skutečného dodavatele vychází ze závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. V něm Ústavní soud mimo jiné vyslovil, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky,

jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod“.

[30] Ústavní soud tedy vychází z premisy, že u daňových nákladů je podstatné, kdo je skutečným dodavatelem. Tím nemusí být nutně vždy jen osoba uvedená na dokladech; v případě pochybností o této skutečnosti musí mít daňový subjekt prostor k prokázání okolností uplatňování nákladů jinými prostředky. Postup daňových orgánů, které po žalobci požadovaly, aby doložil, kdo byl skutečným dodavatelem plnění prokazovaného shora popsány fakturami, je tedy souladný s citovaným právním názorem.

[31] Obdobně, jak již soud ostatně konstatoval výše, na otázku prokázání skutečného dodavatele v otázkách uznávání nákladů jako daňově účinných nahlíží i judikatura Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, vyplývá, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný 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 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. 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.“

[32] Uvedené závěry jsou přitom zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Lze je shrnout tak, že i v případě, kdy jde o daň z příjmů fyzických osob a související daňově účinné náklady, je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. Daňovému subjektu musí být v takovém případě dána možnost odstranit rozpory v jeho tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy.

[33] V nyní posuzované věci se pouze podařilo prokázat, že J. O. nebyl dodavatelem předmětných stavebních prací, neboť ze znaleckého posudku vyplývá, že podpisy na fakturách a dalších dokladech nejsou jeho (to ostatně odpovídá i výpovědi J. O. před orgány činnými v trestním řízení). Žalobci jinou osobu, která jimi uplatňované plnění měla poskytnout, ani neoznačili, tím méně lze dovozovat, že by prokázali transparentním

pokračování

a jednoznačným způsobem skutečný průběh transakce. Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že jelikož se v posuzované věci nepodařilo prokázat, kdo skutečně předmětné plnění žalobcům poskytl, nebyl tedy zjištěn skutečný dodavatel předmětných stavebních prací, není možné, aby žalobci uplatnili platby za stavební práce vůči neznámé osobě vydávající se za J. O. jako náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[34] Nejvyšší správní soud se dále zabýval správností závěru krajského soudu, že žalobci b) náleží výdaje alespoň v minimálně vynaložené výši (tzv. esenciální výdaje), které žalovaný stanoví v případě nemožnosti jejich dokázání podle pomůcek.

[35] Zdejší soud v první řadě poukazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, v němž judikoval, že *pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*

[36] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 vyplývá, že ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. V rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, pak Nejvyšší správní soud k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek konstatoval, že tento způsob stanovení daně je na místě, když intenzita pochybností je v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu.

[37] V posuzované věci výdaje žalobce b) za plnění od údajného dodavatele O. představují 7,18 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 (921.762 Kč z celkových 12.835.116 Kč) a 5,09 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2010 (756.500 Kč z celkových 14.875.701 Kč). V posuzované věci tudíž stěžovatel dokazováním ověřil a neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce b) ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období roku 2010. Neuznání výdajů žalobce vůči údajnému dodavateli O. tudíž není způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobce b) jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek (obdobně NSS judikoval ve věci sp. zn. 10 Afs 26/2018). V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnost, že krajský soud nehodnotil rozsah zpochybněné daňové evidence žalobce b), nemá za následek nepřezkoumatelnost kasační stížnosti napadeného rozsudku, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud totiž dospěl k závěru o nutnosti uznat žalobcům výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši, a je tudíž logické, že se již nevěnoval porovnání celkových nákladů žalobce b) a nákladů vynaložených žalobcem b) za stavební práce údajného dodavatele O.

[38] Nejvyšší správní soud připouští, že žalobci b) musely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele O. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a nelze je proto mít za daňově účinné a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, jak již bylo zdůvodněno výše, nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady. Úvaha stěžovatele v tomto směru uvedená v jeho rozhodnutích tudíž obстоjí. S ohledem na výše uvedené se již Nejvyšší správní soud nezabýval rozsahem dodaných stavebních prací, neboť to pro posouzení věci nemá význam.

[39] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v důsledku výše uvedené argumentace dochází k pominutí nákladů žalobce b) vynaložených za stavební práce provedené nespecifikovaným dodavatelem vydávajícím se za J. O., což se může žalobcům subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé. Nezbyvá však než konstatovat, že tuto situaci zapříčinili v první řadě žalobci svou vlastní neopatrností při výběru obchodního partnera, což ostatně sami připouštějí ve vyjádření ke kasační stížnosti. Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že závěry krajského soudu ve svém důsledku negují požadavek na obezřetnost daňových subjektů.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[41] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu