



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **HORKON, s. r. o.**, Sezónní 634/8, Vratimov, zastoupené daňovým poradcem Ing. Tomášem Kubným, Erbenova 783/29, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019, čj. 8012/19/5200-11434-70300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 1. 2020, čj. 25 Af 17/2019 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 1. 2020, čj. 25 Af 17/2019 - 43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni rozhodnutím ze dne 13. 5. 2015 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Žalobkyně se proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bránila odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 8. 2016 změnil výši doměřené daně z částky 233 700 Kč na částku 310 650 Kč a úměrně tomu zvýšil i penále. Žalovaný žalobkyni neuznal uplatněné výdaje ve čtyřech případech: na stavební práce od dodavatelky Orresant, s. r. o. (1 188 290 Kč), a dodavatelky Excelent Brno, spol. s r. o. (386 850 Kč), na vibrační válec zakoupený od druhé z těchto společností (17 820 Kč) a na materiál lapače tuku od společnosti Sineko Engineering (41 666,40 Kč), neboť o těchto výdajích vznikly žalovanému pochybnosti.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě a uspěla s ní. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 4. 2018 (čj. 22 Af 90/2016 - 37) zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podle krajského soudu pochybil tím, že neprovedl navrhované svědecké výslechy

stavbyvedoucích, pánů M. H. a L. H.. Ti se mohli jednoznačně vyjádřit k tomu, kdo, kdy a které práce prováděl a na základě čeho. Žalovaný měl rovněž provést místní šetření a ověřit při něm koupi vibračního válce. Tyto vady řízení mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[3] Žalovaný v dalším řízení vyslechl navrhované svědky a provedl místní šetření, jeho pochybnosti o uplatněných výdajích to však nerozptýlilo. Rozhodnutím ze dne 22. 2. 2019 žalobkyni opětovně neuznal výdaje ve čtyřech již uvedených případech, neboť žalobkyně neprokázala, že stavební práce provedli dodavatelé (společnosti Orresant a Excelent) v rozsahu deklarovaném na vystavených fakturách, že pořídila vibrační válec od deklarovaného dodavatele (společnosti Excelent) a co nakoupila od společnosti Sineko, a tedy že tyto výdaje vynaložila podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4] Žalobkyně podala žalobu také proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019. Krajský soud i této žalobě vyhověl, opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že v části, která se týká vyloučení odpisu vibračního válce, nemá rozhodnutí žalovaného oporu ve spisu. Dále žalovaný pochybil tím, že se nezabýval navrženými důkazy souvisejícími s výdajem vůči společnosti Sineko, a v části týkající se neuznaných minimálně nutných výdajů je rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Poukazuje na to, že se krajský soud v napadeném rozsudku odchýlil od vlastních názorů přijatých ve svém předchozím rozsudku ze dne 4. 4. 2018. Stěžovatel v novém řízení vyslechl svědky a provedl místní šetření, jak mu uložil krajský soud, a nově zjištěné skutečnosti posoudil a vyhodnotil. Doplněný skutkový stav však neodůvodňuje tak odlišné hodnocení soudu.

[6] Krajský soud hodnotil oproti svému předchozímu rozsudku odlišně postup správce daně ve věci daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Závěry soudu navíc neodpovídají stěžovatelovým závěrům. Ty u obou těchto daní vyzněly shodně, totiž že se plnění neuskutečnilo tak, jak je uvedeno v dokladech.

[7] Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o neuznaném výdaji vůči společnosti Sineko. Žalobkyně neunesla své prvotní důkazní břemeno a správci daně nenáleží vyšetřovací role.

[8] U odpisu vibračního válce stěžovatel trvá na tom, že jím zjištěné skutečnosti důvodně vyvolaly pochybnosti o deklarovaném způsobu pořízení válce (na místním šetření nebylo možné kontrolovaný stroj ztotožnit; žalobkyně se dopustila omylu při placení; nejasný byl způsob úhrady i okolnosti přepravy). Jen z fotografie a výrobního štítku nelze jednoznačně určit, že jde právě o konkrétní válec.

pokračování

[9] Poslední okruh stěžovatelových námitek se týká minimálně nutných výdajů, pro jejichž uznání nebyly podle stěžovatele splněny podmínky. Jednak má správce daně pochybnosti o existenci výdajů jako takových, jednak daň nebyla stanovena podle pomůcek, ale dokazováním; účetnictví žalobkyně tedy nebylo zpochybněno jako celek.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřila svůj nesouhlas s tím, jak krajský soud a finanční orgány vyhodnotily vztah daně z příjmů a daně z přidané hodnoty u sporných obchodních případů (plnění od společností Orresant a Excelent). Upozorňuje na to, že závěr stěžovatele v řízení o DPH se opírá o podvod na DPH, ovšem ze spisu současně vyplývá, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění. Žalobkyně dále argumentuje ve prospěch svého tvrzení, že pan V. T. byl aktivní a řídil stavební činnost společnosti Orresant, nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi pana M. H. a s vyjádřením stěžovatele, že žalobkyně měla vlastní kapacity sama provést práce vyúčtované společností Orresant. Žalobkyně setrvává na tom, že dostatečně prokázala úhradu deklarovaných částek za dodavatelské práce společnosti Orresant, souhlasí však se závěry krajského soudu o odpisu vibračního válce a o výdaji vůči společnosti Sineko.

III. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] NSS nepřisvědčil obecné námitce, podle níž krajský soud postupoval v rozporu se svým předchozím právním názorem v této věci. Ve vztahu ke stavebním pracím vytkl stěžovatel krajskému soudu, že nerespektoval jeho závěry. Zde NSS shledal v argumentaci krajského soudu určité nedostatky, které ovšem byly způsobeny i nedostatky ve stěžovatelově vlastním odůvodnění. S krajským soudem NSS souhlasí v tom, že výdaj na vibrační válec byl prokázán; nesouhlasí však s jeho argumentací o výdaji vůči společnosti Sineko a o tzv. minimálně nutných výdajích.

[13] V této věci jde o *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Z citovaného zákonného textu vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje poplatník, resp. daňový subjekt.

[14] Pro tuto věc je dále právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu 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 prokázal 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, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[15] Stěžovatel předně poukazuje na to, že se krajský soud v napadeném rozsudku odchýlil od vlastních názorů přijatých ve svém předchozím rozsudku ze dne 4. 4. 2018, čj. 22 Af 90/2016 - 37. Stěžovatel v novém řízení vyslechl svědky a provedl místní šetření, jak mu uložil krajský soud, a nově zjištěné skutečnosti vyhodnotil. Doplněný skutkový stav však podle něj neodůvodňuje tak odlišné hodnocení soudu.

[16] Této námitce NSS nepřisvědčil. Podrobněji se k tomu vyjádří u dílčích konkrétních otázek, které bude přezkoumávat. Obecně však uvádí, že ačkoli jsou některé pasáže obou rozsudků v napětí, výslovný rozpor mezi nimi nakonec neshledal. To, že se krajský soud v prvním rozsudku k některým otázkám nevyjádřil, ještě nutně neznamená, že hodnotil stěžovatelův postup jako bezvadný.

[17] NSS také podotýká, že se nezabýval výhradami žalobkyně vůči rozsudku krajského soudu vyslovenými ve vyjádření ke kasační stížnosti, které se míjejí se stěžovatelovými kasačními námitkami. Rozsah kasačního přezkumu je totiž určen jednak obsahem kasační stížnosti, jednak případnými vadami, k nimž NSS přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a nemůže být rozšiřován na základě výhrad toho z účastníků, jemuž je rozsudek krajského soudu ku prospěchu. Není-li přípustná kasační stížnost stěžovatele, který se brání jen proti důvodům (a nikoli proti výroku) rozhodnutí krajského soudu, tím méně může NSS přezkoumávat napadené rozhodnutí na základě námitek, které rovněž napadají jen důvody rozhodnutí, a navíc jsou obsaženy pouze ve vyjádření ke kasační stížnosti jiného účastníka (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2015, čj. 9 Ads 270/2014 - 31).

Daň z příjmů vs. DPH

[18] Stěžovatel namítá, že krajský soud hodnotil oproti svému předchozímu rozsudku odlišně postup správce daně ve věci daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Závěry soudu navíc neodpovídají stěžovatelovým závěrům, který u obou těchto daní dospěl shodně k tomu, že se plnění neuskutečnilo tak, jak je uvedeno v dokladech.

[19] NSS nedal stěžovateli za pravdu: krajský soud svůj původní názor nepopřel. Při zkoumání této námitky však NSS zjistil, že ani stěžovatel, ani krajský soud své závěry dostatečně nezdůvodnili.

[20] Z napadeného rozhodnutí a správního spisu vyplývají k tomuto tématu následující skutečnosti. Žalobkyně v odvolacím řízení vyjádřila souhlas se stěžovatelovým závěrem ve věci daně z přidané hodnoty, že přijala plnění od dodavatele Orresant; tato terminologie je podle ní totožná s daňovou účinností nákladu z pohledu daně z příjmů. Poukázala na to, že příslušný odbor stěžovatele posoudil přijetí zdanitelného plnění od společnosti Orresant

pokračování

v její prospěch, což analogicky z pohledu zákona o daních z příjmů znamená vynaložení nákladu podle § 24 odst. 1 tohoto zákona.

[21] Stěžovatel na tuto námitku reagoval v bodě 96 napadeného rozhodnutí (totožně i v původním rozhodnutí ze dne 17. 8. 2016) tak, že citoval z rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142. Jsou-li naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty, což ovšem neplatí bezvýjimečně; typicky ne tam, kde bude výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale předložený doklad nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku). Stěžovatel také doplnil, že žalobkyně neprokázala práci svých dodavatelů na projektu, respektive nevyvrátila pochybnosti, které správce daně popsal (žalobkyně měla sama dost pracovníků i odbornosti k uskutečnění obchodních případů a nepotřebovala další subjekt).

[22] Krajský soud se v prvním rozsudku vyjádřil k namítanému různému hodnocení stejných dokladů u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty obecně: podmínky pro uplatnění výdaje, jak vyplývají z § 24 zákona o daních z příjmů a § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, umožňují stejnou situaci hodnotit různě (bod 24 rozsudku 22 Af 90/2016).

[23] V nyní napadeném rozsudku vyšel krajský soud ze svých dřívějších závěrů, ale ještě je dále rozvedl. Uvedl, že závěr o tom, zda plnění v tvrzeném rozsahu a ceně a od konkrétního dodavatele bylo, či nebylo poskytnuto, je čistě skutkový závěr a těžko na něm něco změní podřazení pod příslušnou právní normu upravující tu kterou daň. Za takové situace musí správce daně v rozhodnutí náležitě vysvětlit, proč tutéž situaci hodnotí odlišně. Předpokladem této úvahy však je, že správce daně u obou daní skutkový stav opravdu zjišťoval (zahájil daňovou kontrolu či jiný zjišťovací mechanismus), nikoli že vyměřil daň konkludentně jen na základě tvrzení daňového subjektu.

[24] Krajský soud dále v bodě 31 rozsudku uvádí, že z napadeného rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplývalo (ani žalobkyně to v žalobě netvrdila), že by správce daně jakkoli prověřoval daňová tvrzení žalobkyně u nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty, respektive uznaný odpočet, tedy byly stanoveny konkludentně jen na základě daňových tvrzení žalobkyně, což nezakládá neodůvodněné rozdíly při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Protože podle krajského soudu není zřejmé, zda správce daně rozhodl o dani z přidané hodnoty na základě samotných tvrzení žalobkyně, anebo proběhla daňová kontrola či jiný zjišťovací mechanismus, upřesní stěžovatel v dalším řízení svou úvahu o tom, že skutkové závěry o dani z přidané hodnoty nemají žádný vliv na závěry o dani z příjmů (bod 32 rozsudku). Konečně v bodě 45 uložil krajský soud stěžovateli, aby „*neopomněl doplnit svou úvahu o důvodnosti odlišného postupu vůči žalobkyni v posuzované dani z příjmů a dani z přidané hodnoty*“.

[25] NSS nesouhlasí s tím, že krajský soud hodnotil oproti svému předchozímu rozsudku odlišně postup správce daně ve věci daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Krajský soud nepopírá své předchozí závěry, jen je více rozvíjí. To NSS nepovažuje

za pochybení. NSS má však výhrady k tomu, jak tuto námitku vypořádal jak stěžovatel, tak krajský soud.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že podle rozhodnutí v řízení o dani z přidané hodnoty (čj. 26944/16/5300-22441-711661) žalobkyně neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Stěžovateli tedy není zřejmé, z jakých podkladů vyšla jak žalobkyně při formulaci žalobní námitky, tak soud při jejím hodnocení, neboť obě konečná rozhodnutí o dani z příjmů i dani z přidané hodnoty jsou ve shodě: plnění se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno v dokladech.

[27] NSS předně upozorňuje, že rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty není součástí správního spisu ani soudních spisů, stěžovatelovo tvrzení tedy nelze ověřit. Stěžovatel však tvrdí shodné hodnocení u obou daní až nyní. Ačkoli měl rozhodnutí o DPH k dispozici již při vydání napadeného rozhodnutí (v bodě 23 na ně výslovně poukazuje), jeho odůvodnění neodpovídá kasační argumentaci, a pokud z něj lze k této otázce vůbec něco vyčíst, tak spíše opak, tedy že hodnocení nebylo u obou daní shodné. Takto si ho zjevně vyložil i krajský soud. Stěžovatel totiž v bodě 96 rozhodnutí nejprve obecně citoval z rozsudku 5 Afs 129/2006 pasáž týkající se odlišného hodnocení skutkových okolností u těchto daní, tyto obecné závěry ale nijak nevztáhl k okolnostem této věci. Následně sice stěžovatel zmínil skutkové okolnosti této věci, ale bez kontextu; není zřejmé, jak je stěžovatel vztáhl k námitce žalobkyně či k citované pasáži z judikatury, a k odpočtu u DPH se stěžovatel v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Tato pasáž stěžovatelova rozhodnutí je nesrozumitelná.

[28] Ani odůvodnění krajského soudu však není bezvadné, neboť nemá oporu ve spisech. Ani krajský soud neměl k dispozici stěžovatelovo rozhodnutí ve věci DPH, avšak vyšel z tvrzení žalobkyně, podle nichž u DPH stěžovatel uznal, že společnosti Orresant a Excelent uskutečnily a dodaly žalobkyni práce deklarované na dokladech. Stěžovatel tato tvrzení ve vyjádření k žalobě nepopřel. Kromě těžko srozumitelného sdělení, podle něž *„žalobkyní namítaný rozpor posouzení dané věci na dani z přidané hodnoty oproti dani z příjmů právníky osob nebyl zapříčiněn vydáním dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob“*, opětovně poukázal na to, že podle judikatury je *„daňové řízení na DPH zcela odlišné“* a podmínky pro uplatnění výdaje a odpočtu daně umožňují hodnotit stejnou situaci různě (bod 36 vyjádření stěžovatele k žalobě). Těžko lze za této situace vyčíst krajskému soudu, že tvrzení žalobkyně považoval za nesporné. Přesto je další argumentace krajského soudu poněkud nešťastná, neboť stojí na hypotetickém, nepevném základě. Krajský soud z kusých informací, které měl k dispozici, domýšlí, že odpočet na DPH byl nejspíš uznán konkludentně jen na základě daňových tvrzení žalobkyně (sám si přitom v bodech svého rozsudku 31 a 32 protiřečí) a závazně ukládá stěžovateli, aby doplnil svou úvahu o důvodnosti odlišného postupu vůči žalobkyni u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

[29] Závěr krajského soudu v tomto bodu by tedy měl spíše znít tak, že se ukládá stěžovateli, aby se znovu srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal s namítaným rozporem v hodnocení totožných skutkových okolností u daně z příjmů a DPH, aby u toho přihlédl i k obsahu rozhodnutí čj. 26944/16/5300-22441-711661 a výslovně se k němu vyjádřil (a založil ho do správního spisu). Z odůvodnění musí být zřejmé,

pokračování

z jakých právních (i judikatorně stanovených) pravidel stěžovatel vyšel, jak je uplatnil na skutkové okolnosti věci a k jakým závěrům o této námitce nakonec dospěl.

Výdaj vůči společnosti Sineko

[30] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry krajského soudu o výdaji vůči společnosti Sineko.

[31] Tato námitka je důvodná.

[32] Stěžovatel posoudil náklad účtovaný společností Sineko stejně ve svém původním (na straně 23) i v nyní přezkoumávaném rozhodnutí (strana 25). Konstatoval, že žalobkyně při daňové kontrole předložila doklad o přijetí platby zálohy ze dne 18. 1. 2010 (nikoli běžný daňový doklad), z něhož není patrné, za jakým účelem byl vynaložen. Žalobkyně sice později k výzvě správce daně tvrdila, že tento doklad byl na materiál lapače tuku zabudovaného v zemi, avšak nepředložila nic, čím by toto své tvrzení prokázala (ani nenavrhla provedení důkazů). Podle stěžovatele tedy žalobkyně neunesla ani své prvotní důkazní břemeno, neboť k uplatněným nákladům nepředložila ani obvyklé formálně správné podklady.

[33] Krajský soud zmínil společnost Sineko v bodě 22 svého prvního rozsudku. Podle něj nebylo v celé posuzované věci (tedy ve *všech* zkoumaných obchodních případech) sporné, že žalobkyně splnila svou prvotní důkazní povinnost a že správce daně prokázal skutečnosti zakládající jeho pochybnosti o tom, že je účetnictví žalobkyně u zkoumaných případů věrohodné, úplné a správné. Žalobkyně totiž k jejich prokázání předložila jen faktury, „*nadto v případě společnosti Sineko z předložené faktury ani vztah k faktickému plnění nevyplýval*“. Sporné podle krajského soudu je, zda žalobkyně splnila (ve *všech* zkoumaných obchodních případech) svou důkazní povinnost, která na ni následně přešla. Jinak se soud případu Sineko nevěnoval.

[34] Naproti tomu v nyní napadeném rozsudku shledal krajský soud ve vypořádání výdaje vadu, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Žalobkyně podle krajského soudu k výzvě správce daně uvedla, za jakým účelem posuzovaný výdaj vynaložila, vysvětlila, proč je zaúčtován jako zálohová faktura, a nejpozději v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nabídla důkazy, které měl správce daně provést (dožádání příslušného správce daně, místní šetření, výslech svědka). Stěžovatel se jimi však nijak nezabýval, neprovedl je a ani nevysvětlil, proč je nepovažuje za podstatné pro věc.

[35] Zmínka krajského soudu o výdaji vůči společnosti Sineko je v prvním rozsudku jen okrajová a nelze z ní dovozovat žádné věcné závěry. Z toho, že tento výdaj krajský soud blíže nerozebíral, nelze ani dovodit, že s příslušnou pasáží stěžovatelova rozhodnutí souhlasil. NSS nemá k dispozici text první žaloby a v tomto řízení mu ani nepřisluší přezkoumávat první rozsudek, který nebyl napaden kasační stížností. Podstatné je, že NSS mezi oběma rozsudky neshledává rozpor. Dále se tedy bude věnovat tomu, jak výdaj posoudil krajský soud v rozsudku, o němž se vede toto řízení.

[36] NSS na rozdíl od krajského soudu nezjistil stěžovatelovo pochybení v daňovém řízení. Žalobkyně zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů fakturu ve výši 41 666,60 Kč od společnosti Sineko s textem „*zúčtování zálohové platby faktury Z/2900598*“. Žalobkyně uvedla dne 21. 3. 2013 do protokolu na výzvu správce daně (aby prokázala, že se jedná o výdaje vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), že dne 12. 11. 2009 byla na účet MD314009 D 321001 zaúčtována záloha ve výši 50 000 Kč, dne 15. 1. 2010 byla záloha uhrazena. Dne 18. 1. 2010 vystavila Sineko daňový doklad na částku 41 666, 60 Kč a dále na 8 333,40 Kč. Žalobkyně uvedla, že doklad byl na materiál lapače tuku zabudovaného v zemi, ale současně nemají k dispozici zálohový doklad, na němž je uvedeno, o jaký materiál se jedná; mají jen vyúčtování zálohy.

[37] Z faktury ze dne 18. 1. 2010 a následných tvrzení žalobkyně neměl správce za prokazané, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť doklad je zálohovou fakturou a žalobkyně ani nepředložila další důkazy na podporu svého tvrzení, že šlo o materiál lapače tuku. Správce daně seznámil žalobkyni s tímto výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 3. 2015, žalobkyně k němu tehdy ani později v průběhu řízení neměla žádné připomínky. Teprve v odvolání proti platebnímu výměru (totožně později v žalobě) žalobkyně uvedla, že správce daně měl při jednání s jejími jednatelem informační převahu, a měl proto podle ní „*zaslat dožádání na místně příslušného správce daně dodavatele, společnosti Sineko, ve věci zjištění skutečností dodání předmětného zboží a dalších skutečností ve věci daného případu, případně provést svědeckou výpověď jednatele společnosti Sineko ve věci uskutečnění dodání zboží – materiálu lapače tuku*“. I vzhledem k tomu, že Sineko sídlí v Ostravě, mohl u ní správce daně provést místní šetření sám. Správce daně neprovedl dokazování dostatečně, „*v případech zajištění dostatečných důkazních prostředků by se prokázalo uplatnění nákladu jako daňově účinného jako oprávněně při splnění podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*“.

[38] Krajský soud postupoval vůči žalobkyni velmi vstřícně: považoval totiž odvolací námitky shrnuté v předchozím bodě za návrhy na provedení důkazů, „*byť neobratně formulované jako výtky*“, k nimž by musel stěžovatel přihlédnout. NSS se k tomuto jeho hodnocení po úvaze nepřiklonil. I když totiž odvolání podávala sama žalobkyně (bez právního profesionála) a její formulace by tak bylo možné číst shovívavěji, žalobu už za ni podával daňový poradce, tedy právní profesionál a specialista na tuto oblast. Pokud tedy žalobkyně nebyla spokojena s tím, jak si stěžovatel vyložil tuto pasáž jejího odvolání a jak na ni reagoval (bod 85 rozhodnutí o odvolání: *žalobkyně nenavrhla v odvolacím řízení žádné důkazní prostředky, pouze namítala, jaké úkony měl provést správce daně, přitom je ani řádně neoznačila*), měl to daňový poradce namítnout v žalobě; rozsah sedmnácti stran, na nichž svou žalobu sepsal, mu k tomu dával dostatečnou příležitost. Žaloba však takovou námitku neobsahovala: i ona je formulována jen jako výtka vůči správci daně, tedy vůči finančnímu úřadu.

[39] NSS v této situaci považuje za správnější trvat na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a nepřesvědčila o opaku ani správní soudy. NSS připomíná, že žalobkyně se pokoušela prokázat náklad zálohovou fakturou, z níž navíc vůbec nevyplýval předmět plnění. Žalobkyně předmět plnění pouze tvrdila, ale nedoložila ani formálně správnými a úplnými doklady, ani jinými prostředky. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno ani v první fázi daňového řízení (viz bod [14] výše) a nebylo na stěžovateli,

pokračování

aby za žalobkyni sám konal. Stěžovatel žalobkyni seznámil s tím, jak tento obchodní případ hodnotí, a žalobkyně měla dostatek prostoru k tomu, aby řádně navrhla důkazy na podporu svých daňových tvrzení. Mohla to udělat nejpozději v odvolání, ani tam to však neučinila, a místo toho sama vyčítala nedostatek aktivity správci daně. Mohla se proti tomu ohradit v žalobě, ani tam se jí to ale nepodařilo. NSS tedy souhlasí s tím, jak věc posoudil stěžovatel.

[40] I kdyby však NSS přijal výklad krajského soudu, podle nějž je třeba hodnotit odvolací námitky žalobkyně podle jejich obsahu jako návrhy na provedení důkazů, nebyl by to důvod, pro který by bylo třeba stěžovatelovo rozhodnutí zrušit. Návrhy byly formulovány velmi obecně: nebylo z nich zřejmé, které konkrétní osoby má správce daně vyslechnout a co má jejich výslech osvědčit. Stěžovatel měl podle žalobkyně zřejmě vyslechnout (tehdejšího?) jednatele společnosti Sineko k tomu, jestli si náhodou nepamatuje tuto obchodní transakci, či snad měl od této společnosti získat příslušné doklady k plnění, k němuž žalobkyně uplatňuje výdaje. Návrh nesměřoval k tomu, aby stěžovatel vyslechl konkrétní osoby, které se na obchodním případu aktivně podílely, a mohly by tak doložit existenci výdaje. Takto nekonkrétně formulované návrhy by stěžovatel nemusel vůbec přijmout (srov. též rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2005, čj. 2 Afs 110/2004 - 115, a ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102).

Odpis vibračního válce

[41] Další stěžovatelova námitka se týká odpisu vibračního válce. Stěžovatel dospěl k závěru, že vibrační válec, jehož fotografii žalobkyně předložila a který si správce daně prohlédl při místním šetření, není tím, který žalobkyně deklarovala. Podle krajského soudu nemá tento závěr oporu ve spisu a není důvod pochybovat o fakticitě plnění.

[42] Tato kasační námitka není důvodná.

[43] Žalobkyně uplatnila odpis vibračního válce podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. I odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelnými výdaji; na rozdíl od výdajů podle § 24 odst. 1 se u nich prokazuje nezbytná věcná souvislost s činností poplatníka, nikoliv s jeho příjmy. Jinak se však výdaje uplatňované podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů neliší svou ekonomickou podstatou od výdajů podle § 24 odst. 1 (rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2013, čj. 7 Afs 77/2012 - 31, č. 2962/2014 Sb. NSS). I při posuzování uznatelnosti takového daňového výdaje je podstatné, že tento výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění.

[44] Žalobkyně k vibračnímu válci „WACKER RT 820“ předložila fakturu vystavenou společností Excelent ze dne 30. 12. 2010, z níž plyne, že se odprodej válce uskutečnil dne 22. 12. 2010. Žalobkyně dále v průběhu daňového řízení dne 17. 2. 2014 předložila fotografii stroje s nápisem WACKER RT. Správce daně při místním šetření dne 20. 8. 2018, které mu rozsudkem 22 Af 90/2016 uložil provést krajský soud, pořídil rovněž fotografie stroje (bez inventurního čísla). Ten kromě toho, že je ve zjevně horším stavu, na pohled odpovídá fotografii předložené žalobkyní.

[45] Stěžovatel u tohoto plnění postrádal přesné údaje o stroji, podrobnější dokumentaci či důkazy o přepravě a poukazoval také na nejasnosti při fakturaci. NSS souhlasí s tím, že tato transakce mohla být lépe formálně zajištěna a díky tomu lépe podložena listinnými důkazy. Stejně jako pro krajský soud je však pro něj podstatné, že navzdory dílčím nedostatkům se transakce jeví standardně, logicky a není ničím podezřelá (ostatně podezřelá nebyla ani pro finanční orgány, z jejich rozhodnutí nic takového neplyne).

[46] Krajský soud správně poukázal na to, že fotografie pořízená při místním šetření v roce 2018 na první pohled odpovídá stroji, jehož fotografie předložila žalobkyně správci daně v roce 2014 (vezme-li se v úvahu opotřebení). Je pravda, že pokud by předložené doklady ke koupi stroje obsahovaly i jeho výrobní číslo, dal by se stroj při ohledání ztotožnit jednoznačně. NSS však v tomto případě má za to, že požadavek na takto pečlivě vedenou dokumentaci neodpovídá běžné obchodní realitě tohoto případu. Žalobkyně je obchodní společností, která působí ve stavebnictví; podobné stroje jsou pro ni nezbytnou a současně rychle se opotřebovávající pracovní pomůckou. Je tak pochopitelné, že nákup staršího vibračního válce pro ni nebyl natolik významný, aby k němu připravila a uchovala bezvadnou detailní dokumentaci.

[47] Pokud by tento výdaj zůstal neuznán, postrádal by NSS vysvětlení, proč žalobkyně za válec zaplatila; kde se u ní vibrační válec vzal; a proč se tak podobá válci, jehož fotografie předložila žalobkyně v roce 2014. Verze žalobkyně je pro NSS, stejně jako pro krajský soud, věrohodná a pro účely odpisu udržitelná. NSS připomíná, že tu jde o daň z příjmů, a nikoli o daň z přidané hodnoty s jejími přísnějšími formálními požadavky. Výdaj tak lze daňovému subjektu uznat, i pokud jím předložené doklady trpí formálními nedostatky, pokud je zároveň nepochybné, že plnění bylo poskytnuto a že je poskytl určitý subjekt (srov. např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, nebo ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014 - 46). Neuznat výdaj by naopak bylo namístě jen v situaci, kdy výdaj ve skutečnosti nebyl vynaložen anebo kdy si daňový subjekt zpochybněnou službu (práce) provedl sám (srov. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 - 111). Posledně citovaný rozsudek se týká prací, nikoli zboží; u zboží je naopak zřejmé, že si ho daňový subjekt vždy musí od někoho obstarat, a sporná tak většinou bude jen částka, kterou za zboží vynaložil (resp. kterou by bylo ekonomicky rozumné vynaložit). U žalobkyně navíc nejde ani o druhově určené zboží, které se zpravidla rychle spotřebuje nebo se prodá dál, ale o nezbytnou pracovní pomůcku (pořízenou za obvyklou cenu), kterou u ní správce daně našel i po letech.

[48] Jednotlivé okolnosti tohoto případu tedy do sebe dobře zapadají – až na některé formality, které zde ale NSS nepokládá za natolik podstatné, aby mohly vyloučit zahrnutí odpisu do nákladů. Sem patří okolnosti přepravy a okolnosti platby. Žalobkyně nedoložila žádné bližší údaje o přepravci a ceně přepravy; krom toho uváděla, že jí byl válec dodán na současnou adresu ve Vratimově, kde ale před lety ještě neměla sídlo. Údaje o přepravci a ceně přepravy by byly podle NSS nezbytné, pokud by panovaly pochyby o samotné existenci či množství nakoupeného zboží; to ale není tento případ. Ve tvrzení o místě dodávky se žalobkyně mohla zmýlit; není to však důležité, protože válec v současné provozovně měla a zjevně jej v minulosti užívala. Nejasnosti okolo platby vysvětlovala žalobkyně tím, že pan T. jednal i za společnost Excelent (dodavatele) i za společnost Orresant, a proto byla platba původně adresována jinému subjektu. Toto vysvětlení

pokračování

považuje NSS za možné; ostatně ani správci daně nevznikly pochyby o tom, že žalobkyně tvrzený výdaj skutečně vynaložila.

[49] NSS tedy shrnuje, že žalobkyně tu své důkazní břemeno unesla a prokázala, že se nákup vibračního válce skutečně udál tak, jak deklarovala.

Minimálně nutné výdaje

[50] Poslední stěžovatelova námitka se týká minimálně nutných (tzv. esenciálních) výdajů (takových, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy). Krajský soud poukázal na to, že výdaje vůči společnosti Orresant vyloučil stěžovatel nikoli proto, že nebyly vynaloženy, ale proto, že žalobkyně neprokázala, že práce uskutečnila a dodala právě tato společnost. Stěžovateli sice vznikly pochybnosti o rozsahu deklarovaných prací (nedostatek smluvní dokumentace, předávací protokoly, výkaz pracovníků), ale výdaje vyloučil jen proto, že nebyl prokázán deklarovaný dodavatel. Totéž platí o výdaji na stavební práce „Forvark Stará Bělá“ a o deklarovaném dodavateli společnosti Excelent. Stěžovatelův závěr, že nelze přiznat alespoň výdaje v minimálně nutně vynaložené výši, neboť nebyl prokázán rozsah uskutečněných prací, je tedy podle krajského soudu vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný. Ve vztahu k vibračnímu válci a výdaji vůči společnosti Sineko považoval krajský soud vypořádání žalobní námitky za předčasné.

[51] NSS dává stěžovateli v této jeho námitce za pravdu.

[52] Závěr, že žalobkyni nelze přiznat ani minimálně nutné výdaje, totiž nestojí jen na tom, že nebyl prokázán rozsah uskutečněných prací. Stěžovatel se k této otázce vyjádřil v bodě 102 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že aby bylo možné přihlédnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, a daňový subjekt by musel popsat všechny související okolnosti transakce, byť nastaly odlišně od původně tvrzených skutečností. Minimálně nutné výdaje lze uznat, když z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Stěžovatel uvedl, že není možné určit minimálně nutné výdaje u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním. NSS tedy na rozdíl od krajského soudu nepovažuje stěžovatelovo rozhodnutí v této pasáži za vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné a postavené jen na tom, že nebyl prokázán rozsah uskutečněných prací. I pasáž stěžovatelova rozhodnutí o minimálně nutných výdajích je třeba číst v kontextu celého rozhodnutí, v němž stěžovatel dospěl k závěru, že nebylo prokázáno uskutečnění prací *deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu*.

[53] Věcně se NSS k této otázce nevyjadřoval, neboť to nečinil ani krajský soud. Pokládá však za přílehlavý stěžovatelův odkaz na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019 - 43, podle něhož lze uznat minimálně nutné výdaje jen výjimečně, a to jen tehdy, je-li samotné uskutečnění výdaje nade vší pochybnost prokázáno, byť např. není doložena jeho přesná výše (bod 47 tohoto rozsudku). Stejně tak není bez významu, že podíl vyloučených výdajů z celkově uplatněných výdajů za rok 2010 je minimální a správce daně účetnictví žalobkyně jako celek nezpochybnil (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 26/2018 - 46, na který stěžovatel rovněž odkázal). NSS rovněž upozorňuje, že rozsudek ze dne 28. 8. 2018, čj. 2 Afs 18/2013 - 45,

jehož se krajský soud dovolával, se týkal jiné situace. Daňový subjekt tam správci daně předložil dostatek důkazů prokazujících alespoň část uplatněných výdajů a soudy uznaly existenci zboží a uskutečnění obchodní transakce mezi ním a další osobou (šlo o prodej zboží se značnou ztrátou způsobenou poškozením zboží).

IV. Závěr

[54] NSS tedy shledal kasační stížnost částečně důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nepřisvědčil obecné námitce, podle níž krajský soud postupoval v rozporu se svým předchozím právním názorem v této věci; s krajským soudem pak souhlasil v hodnocení výdaje na vibrační válec. Dvě další námitky (výdaj vůči Sineko, minimálně nutné výdaje) ale byly důvodné. Námitka vztahující se ke stavebním pracím pak ukázala na nedostatky v argumentaci jak stěžovatele, tak krajského soudu.

[55] Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, tedy vypořádá námitky týkající se výdaje vůči společnosti Sineko v duchu východisek NSS vyslovených výše. Rovněž se věcně vypořádá s námitkami týkajícími se minimálně nutných výdajů.

[56] Zvlášť pak NSS upozorňuje na namítaný rozpor v hodnocení totožných skutkových okolností u daně z příjmů a DPH (ve vztahu ke stavebním pracím). Zde by měl krajský soud zvážit – i podle výsledku vypořádání ostatních námitek a případných (ne)zjištěných vad napadeného rozhodnutí – zda mohlo mít stěžovatelovo pochybení v tomto bodě za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Případně by si měl krajský soud od správce daně vyžádat rozhodnutí ve věci DPH a k otázce se sám věcně vyjádřit.

[57] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. prosince 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu