



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. P. S.**, zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2019, čj. 136/19/5200-10422-706955, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu Brně ze dne 31. 5. 2021, čj. 30 Af 20/2019-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) žalobci dodatečným platebním výměrem doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 ve výši 213 795 Kč a penále ve výši 42 759 Kč. Správce daně žalobci neuznal výdaj na nákup obráběných kovových dílů od společnosti Felicite, s. r. o. jako výdaj snižující základ daně. Uvedená společnost totiž plnění nemohla uskutečnit a jeho dodání se nepodařilo ověřit ani u žádného ze subdodavatelů. Společnost Felicite byla nekontaktní, stejně jako její dodavatelé (společnosti DEEPLAY s. r. o., DOTPOINT s. r. o. a BEREX s. r. o.), které označil svědek, bývalý jednatel společnosti Felicite, Ing. Marek Šenkeřík. Pan Boris Nikolov Dobrev, jednatel zmíněných společností, je podle Interpolu neexistující osobou. Daňové orgány zjistily, že společnosti nemají zázemí pro výrobu takového plnění.

[2] Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil u Krajského soudu v Brně, který žalobu také zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[3] Žalobce (stěžovatel) v kasační stížnosti shrnul předpoklady pro uznatelnost výdajů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Rozhodnutí NSS, z nichž krajský soud při posouzení vycházel, podle stěžovatele nejsou přílehavá. Stěžovatel prokázal, že jeho dodavatelem byla společnost Felicite. Připustil, že neprokázal, kdo byl dodavatelem společnosti Felicite, neboť o existenci subdodavatelského vztahu nevěděl a případné subdodavatele neznal. Podle stěžovatele mohl Ing. Šenkeřík účelově tvrdit, že měl pro tato plnění dodavatele, avšak fakticky mohla kovové díly vyrobit sama společnost Felicite. To však nesnižuje vypovídací hodnotu daňového přiznání, daňových dokladů a dalších důkazních prostředků potvrzujících přijetí plnění v deklarovaném předmětu, rozsahu a ceně a od deklarovaného dodavatele. Daňové orgány nezpochybnily předmět a rozsah plnění nebo jeho cenu ani vynaložení finančních prostředků na jeho úhradu.

[4] Daňové orgány i krajský soud pomíjí stěžovatelovo vyjádření, že v daném čase a místě nebyl schopen kovové díly vyrobit vlastními silami a z vlastních zdrojů, protože neměl dostatek zaměstnanců. Plnění, které dodávala společnost Felicite, by v daném rozsahu musel vyrábět minimálně v dvousměnném provozu, což není kvůli umístění výroby v rodinném domě myslitelné. Tvrzení o *možné výrobě vlastními silami* postrádá oporu ve správním spisu. Obchodní transakce byla urgentní, ale ze zakázky nakonec sešlo, a proto výrobky zůstaly na skladu i v následujících letech. Stěžovatel popřel, že by nedostatečně vedl skladovou evidenci. Nevede podvojný účetnictví, nýbrž daňovou evidenci, a náklady na výrobky přijaté na sklad se proto projeví do výsledné daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. Podle stěžovatele je nedůvodný i požadavek na písemnou formu smlouvy.

[5] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel připodobnil nárok na uznání výdajů k nároku na odpočet DPH. Stěžovatel se domnívá, že závěry judikatury Soudního dvora EU týkající se limitů důkazního břemene ohledně prokázání dodavatele na daňovém dokladu by měly být použity také pro daň z příjmů. Stěžovatel má také za to, že rozkol v judikatuře ohledně limitů důkazního břemene by měl být vyřešen předložením věci rozšířenému senátu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že svědek Ing. Šenkeřík sdělil, že kovové díly nevyrobil ani nevěděl, kdo je jejich dodavatelem. Společnost Felicite, stejně jako všichni subdodavatelé, byla nekontaktní. Není-li možno ověřit původ ani průběh plnění, nutně vznikají pochybnosti, zda se uskutečnilo. Stěžovatel předložil pouze formální důkazní prostředky (daňové doklady) a neprokázal skutečné dodání plnění. Žalovaný zdůraznil, že správce daně po stěžovateli nepožadoval, aby prokazoval skutečnosti mimo sféru jeho vlivu ani detailní znalost celého dodavatelsko-odběratelského řetězce. Z judikatury však plyne, že dodavatel musí být vždy bezrozporně určen, a to i v situaci, kdy službu zajišťuje subdodavatel. Závěry týkající se podvodných řetězců na DPH nejsou podle žalovaného na daň z příjmů použitelné.

[7] V replice stěžovatel zdůraznil, že předložil bezvadnou skladovou evidenci a Ing. Šenkeřík popsal, jak vypadal stroj dodaný stěžovateli a znal povahu výrobků i prací.

pokračování

Všechny platby probíhaly skrze bankovní účty. Stěžovatel předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení. Zopakoval, že není v jeho moci, aby zjistil, zda a jací subdodavatelé výrobky vyráběli. Daňový subjekt prokazuje jen to, co sám tvrdí ve svých podáních, přičemž stěžovatel žádá tvrzení o subdodavatelích nepředestřel. Nekontaktnost společností, které společnost Felicite označila za subdodavatele, neznamená, že tyto společnosti nemohly výrobky dodat.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

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

[10] NSS má posoudit, zda stěžovatel vyvrátil pochybnosti správce daně ohledně toho, zda se plnění se uskutečnilo tak, jak stěžovatel uvedl v předložených daňových dokladech.

[11] Chtěl-li stěžovatel uplatnit sporné výdaje, byl povinen prokázat jejich faktické uskutečnění. Ustálená judikatura NSS zdůrazňuje, že ačkoli je prokázání daňově uznatelného výdaje prvotně dokladovou záležitostí, je třeba současně respektovat soulad s faktickým stavem. Daňový subjekt sice prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně zjistí konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zpochybní účetnictví, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, případně aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49).

[12] Daňové orgány se přitom nemohou spokojit pouze s formálním skutkovým stavem, ale jsou povinny vést dokazování ke zjištění skutečného stavu věci. Musí proto být postaveno na jisto, že daňový subjekt obdržel tvrzené plnění; stejně tak musí být identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46). Není-li prokázáno, vůči komu (a zda vůbec) byl výdaj uskutečněn, nelze ani s jistotou konstatovat, zda došlo k naplnění všech podmínek pro uznání daňově účinného výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů (rozsudky NSS ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, ze dne 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015-72, ze dne 31. 8. 2017, čj. 1 Afs 171/2017-34, či ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31).

[13] Svědek Ing. Šenkeřík uvedl, že společnost Felicite neměla vlastní výrobní kapacity ani zaměstnance a plnění pro stěžovatele pouze zprostředkovala. Svědek nebyl schopen s jistotou uvést, kdo byl jeho subdodavatelem, pouze příkladmo označil tři společnosti (DEEPLAY, DOTPOINT a BEREX) s tím, že subdodavatelem mohla být jiná společnost,

kteřou zajistil pan Dobřev. Tato osoba se následně stala jednatelem i ve společnosti Felicite. Společnost BĚREX nicméně poskytovala společnosti Felicite pouze jiné druhy plnění (prodej použitých strojů a zařízení). Nekonaktní společnosti DEEPLAY a DOTPOINT nemají výrobu železářských výrobků vůbec uvedenou v předmětu podnikání. Nadto bylo zjištěno, že pan Dobřev je smyšlená osoba, která podle bulharských databází neexistuje, a jako jednatel či společník figuruje jen ve společnostech Felicite, DEEPLAY a DOTPOINT. Stěžovatel také v minulosti vypověděl, že pana Dobřeva ani žádnou ze tří výše uvedených společností nezná.

[14] Stěžovatel daňovými orgány i krajskému soudu vytýká, že jej činí odpovědným za skutečnosti mimo sféru jeho vlivu. Z judikatury NSS plyne, že daňový subjekt musí prokázat nejen uskutečnění transakce, ale také to, že se tak stalo za účelem 1. dosažení, udržení či zajištění příjmů, 2. v tvrzeném rozsahu a 3. za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (rozsudek ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48). To však neznamená, že by osoba dodavatele byla irelevantní. Je sice pravda, že na daňovou účinnost výdaje nemá vliv, pokud plnění poskytl jiný subjekt, a v zásadě je možné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění dodala jiná osoba než je uvedena na daňových dokladech. Tento postup je však výjimkou z pravidla (rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2013, čj. 1 Afs 78/2013-38). Obecně je třeba vycházet z toho, že plnění poskytl subjekt uvedený na daňovém dokladu. Z citovaného rozhodnutí zároveň plyne, že daňový subjekt musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačně a transparentně, a předložené důkazy musí společně s dalšími zjištěními tvořit ucelený obraz o průběhu obchodních transakcí.

[15] Judikatura NSS současně vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Součástí obezřetnosti je také pořízení dokladů pro případné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, čj. 2 Afs 11/2013-37). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je plně v dispozici daňového subjektu. Jedním z důkazů může být písemná a bezrozporná smluvní dokumentace. Pokud si daňový subjekt odpovídající dokumentaci nepořídil, je důsledkem jeho jednání neunesení důkazního břemene (rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47). Stěžovatel v posuzované věci nedoložil žádnou smlouvu se svým tvrzeným dodavatelem ani úplnou a věrohodnou skladovou evidenci či inventurní seznamy. Samotné rozporování pochybností správce daně k unesení důkazního břemene nestačí.

[16] NSS má ve shodě s krajským soudem za to, že stěžovateli se nepodařilo rozptýlit pochybnosti daňových orgánů ohledně určení poskytovatele plnění. Stěžovatel současně neposkytl ani jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. V takové situaci se nemůže s úspěchem odvolávat na vypovídací hodnotu (byť formálně bezvadných) dokladů. Jsou-li údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně sporné plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jak jinak transakce proběhla (rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39). Jak plyne ze shora uvedeného, stěžovatel v tomto směru nepředložil žádné uspokojivé vysvětlení.

[17] Jak NSS vyložil v rozsudku čj. 10 Afs 255/2018-39, ani za stavu, v němž daňové orgány nezpochybnily faktické provedení prací, nemohou být výdaje automaticky uznány

pokračování

jen proto, že „někdo dotčené práce provést musel“. Pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech *s ohledem na povahu plnění* otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy o výdaji, který má být uznán. Nelze tedy souhlasit s kategoričným vyjádřením žalovaného, že dodavatel musí být vždy bezrozporně určen. Určení dodavatele není jedinou významnou okolností. V závislosti na konkrétních skutkových okolnostech lze připustit, aby daňový subjekt předložil alternativní věrohodné vysvětlení původu plnění, případně aby načrtl jinou verzi průběhu obchodní transakce, v níž budou zohledněny další okolnosti, než pouze identifikace dodavatele. V nyní posuzované věci ovšem stěžovatel žádnou jinou verzi neposkytl.

[18] Stěžovatel se brání také proti poznámce daňových orgánů a krajského soudu, že výrobky a práce možná vůbec nepořídil od třetí osoby, nýbrž je provedl sám. Jak krajský soud poukázal, jedná se toliko o možnost, která přispívá k pochybnostem daňových orgánů o tom, za jakých okolností se plnění uskutečnilo. Stěžovatel mohl tyto pochybnosti, včetně *podezření*, že plnění vyrobil sám, rozptýlit tím, že by prokázal, kdo mu plnění poskytl. To se mu však nepodařilo, na čemž nic nemění ani argumentace, kterou se snaží zpochybnit možný scénář, že výrobky a práce provedl sám za účelem snížení základu daně.

[19] K námitce stěžovatele, podle níž je namístě analogické užití závěrů judikatury ohledně prokazování podmínek nároku na odpočet DPH i na daň z příjmů, NSS uvádí, že tyto závěry nejsou bez dalšího přenositelné. DPH a daň z příjmů se totiž řídí odlišnými zásadami (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78). Není proto pravdivé ani stěžovatelovo tvrzení, že v otázce limitů důkazního břemene panuje judikturní rozpor; není proto důvod předkládat věc rozšířenému senátu. Stěžovatel nebyl v daňovém řízení veden k prokázání skutečností překračujících jeho důkazní břemeno. Jinak řečeno, daňové orgány po něm nevyžadovaly znalost skutečností nad rámec požadavků zákona a judikatury.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. února 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu

