



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **M. H.**, zast. Mgr. Michalem Žibřidem, advokátem se sídlem Údolní 2997, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 8. 2022, č. j. 22 Af 60/2020-71,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2020, č. j. 32907/20/5200-10422-7067807, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014.

[2] U stěžovatele byla dne 28. 5. 2015 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014; v jejím rámci správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů o výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to u faktur od společnosti STARK Technologics s. r. o. (dále jen „STARK“) v celkové výši 2 022 926,60 Kč za provedené práce, dodávku materiálu a zařízení při čištění lakovny společnosti PLAKOR CZECH s. r. o. (dále jen „Plakor“). Odběratelem těchto prací byla společnost A-ROYAL service s. r. o. a Mgr. V. K. Na základě vzniklých pochybností o správnosti zahrnutí předložených dokladů do základu daně zaslal správce daně stěžovateli výzvu k prokázání

skutečností, ve které podrobně popsal zjištěné nesrovnalosti a vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků prokazujících provedení prací; stěžovatel na výzvu reagoval, ale pochybnosti správce daně neodstranil; správce daně učinil závěr, že stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaje daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž se stěžovatel odvolal. Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu dospěl k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, a proto přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s čímž stěžovatele v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a vyzval jej, aby se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení vyjádřil. V rámci odvolacího řízení žalovaný změnil dodatečný platební výměr a stěžovateli doměřil podle pomůcek daň ve výši 89 283 Kč, daňový bonus ve výši -40 212 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 899 Kč.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, krajský soud rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, č. j. 22 Af 6/2018-42, rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že nebyly provedeny všechny navržené důkazy, aniž by bylo odůvodněno, proč nebyly provedeny, dále nebyla dle soudu vypořádána námitka nezákonného výsledku při místním šetření dožádaným správcem daně a z odůvodnění rozhodnutí o odvolání nebylo dle soudu seznatelné, které podmínky vyplývající z § 24 zákona o daních z příjmů nebyly prokázány. Ve vztahu k svědkovi P. pak soud uložil žalovanému opětovně posoudit možnost mezinárodního dožádání.

[4] Žalovaný vázán právním názorem krajského soudu doplnil odvolací řízení a vydal rozhodnutí; žalobu proti tomuto rozhodnutí krajský soud rozsudkem nyní napadeným kasační stížností zamítl.

[5] **Krajský soud** se na základě obsahu správních spisů předně ztotožnil s žalovaným provedeným výpočtem prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel v žalobním tvrzení namítl, že předchozí (soudem zrušené) rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 29. 11. 2017 nemohlo vyvolat prodloužení lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Při posouzení žalobní námítky krajský soud vycházel primárně z rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, dle kterého i v případě zrušení rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a došlo k vrácení věci odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. NSS současně tento závěr podmínil tím, že zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel v souzené věci účelovost vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017 spatřoval v nevyužití možnosti předvolání svědka S. P. Krajský soud uvedl již ve zrušujícím rozsudku, že nebylo v možnostech daňových orgánů výslech svědka zajistit. Stěžejním důvodem pro zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení zrušujícím rozsudkem bylo především neprovedení výsledku svědkyně B., navíc se zcela neakceptovatelným odůvodněním žalovaného. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku žalovanému také výslovně neuložil provést výslech svědka P., toliko označil za vhodné, aby žalovaný na základě aktuálního stavu zápisu v obchodním rejstříku opětovně posoudil

pokračování

možnosti mezinárodního dožádání. Krajský soud proto uzavřel, že neprovedení výslechu svědka P., resp. nevyužití možností, které se nabízely k realizaci jeho výpovědi, nečiní z rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017 formální rozhodnutí, které by bylo vydáno toliko za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně. Krajský soud dodal, že nadto ani v doplněném odvolacím řízení se přes veškerou snahu žalovaného (opakované mezinárodní dožádání) nepodařilo nejen provést výslech svědka P., ale ani tuto osobu ztotožnit.

[6] K námitce, že se žalovaný nezabýval otázkou existence daňového podvodu, krajský soud konstatoval s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 70/2008, že se žalovaný sice k této námitce v napadeném rozhodnutí výslovně nevyjádřil, ale problematika daňových podvodů nebyla meritem věci v řízení o dani z příjmů fyzických osob. Krajský soud uvedl, že v žalobě proti rozhodnutí, jehož předmětem je daň z příjmů, nelze úspěšně argumentovat judikaturou SDEU vztahující se k problematice daně z přidané hodnoty; bylo proto nadbytečné, aby se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou jdoucí mimo rámec předmětu řízení.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stran rozsahu důkazního břemene; krajský soud zdůraznil, že ve vztahu k uplatňovaným výdajům představujícím úhradu za provedené práce a materiál bylo na stěžovateli, aby předně prokázal, že vůbec došlo k jejich vynaložení. Krajský soud na základě obsahu správních spisů konstatoval, že správce daně postupoval plně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu, správce daně zcela správně usoudil, že primárně předložené důkazy neprokazují skutečný rozsah a obsah poskytnutých plnění, tedy neprokazují stěžovatelem tvrzený způsob realizace prací pro společnost PLAKOR. Krajský soud se současně s žalovaným ztotožnil v tom, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce uskutečnila tak, jak tvrdí stěžovatel, či prokázat, jak se vlastně uskutečnila (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007). Požadavek stěžovatele, aby správce daně prokázal, že skutečným dodavatelem plnění byla osoba odlišná od deklarovaného dodavatele, překračuje rámec důkazní povinnosti správce daně. Na základě obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2015 krajský soud dospěl k závěru, že správce daně své pochybnosti vyjádřil dostatečně konkrétně a srozumitelně a že tyto pochybnosti jsou v kontextu učiněných zjištění důvodné.

[8] Krajský soud konstatoval, že nedostatky dokazování ze strany správce daně, pro něž bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno, byly předmětem doplněného odvolacího řízení, přičemž doplněné dokazování nepřineslo žádné nové skutečnosti; na základě obsahu správních spisů a obsahu napadeného rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů obou stupňů jsou řádně podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a ob stojí v kontextu judikatury správních soudů.

[9] V **kasací stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; dle jeho názoru je rozsudek nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právních otázek. Brojí proti závěru žalovaného, potažmo krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno, a tudíž neprokázal, že uplatněné výdaje na základě faktur od společnosti STARK byly výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[10] Stěžovatel odkazuje na body 13, 21 a 24 napadeného rozsudku a uvádí, že krajský soud se snaží vypořádat s žalobní argumentací stěžovatele, ovšem namísto vyvození závěru o neunesení důkazního břemene měl dospět k závěru, že správce daně ani žalovaný nesplnili svoji povinnost prokázat vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu na dani z příjmů. Stěžovatel považuje argumentaci krajského soudu za nevalnou. Tvrdí, že se pokusil předeštit racionální a logicky vystavěné úvahy podporující závěr, že správce daně, potažmo žalovaný byli v dané věci povinni prokázat vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu. Krajský soud tuto argumentaci považoval za nesprávnou, protože je zřejmě poněkud neobvyklá; závěry krajského soudu jsou i v tomto směru dle stěžovatele nepřiliš přesvědčivé, neboť z toho, že judikatura správních soudů vztahující se k daňovým podvodům se téměř výlučně týká daně z přidané hodnoty, krajský soud poněkud nelogicky vyvozuje závěr, že tuto žalobní argumentaci stěžovatele je nutno odmítnout kategoricky.

[11] Stěžovatel namítá, že se krajský soud nezabýval stěžovatelem odkazovanou judikaturou, zejména rozsudkem NSS ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, podle kterého v situaci, kdy daňové orgány sice nepopírají faktickou existenci předmětných plnění, avšak sporným se jeví prokázání tvrzeného výdaje ve vztahu k deklarovanému dodavateli, je povinností daňových orgánů v zásadě vždy uplatňovat zásadu ochrany dobré víry. Dle stěžovatele krajský soud nevzal v úvahu závěry z rozsudku NSS ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, č. 2368/2011 Sb. NSS, dle nichž je krajský soud jednoznačně oprávněn odchýlit se od dosavadní judikatury NSS v případě, že se jedná o komplexní, racionální a transparentní argumentaci. Stěžovatel současně dále uvádí, že toto pochybení soudu není zcela podstatné, protože se o odklon od judikatury nejedná, a to s ohledem na to, že stěžovateli není znám žádný rozsudek NSS, který by popíral argumentaci obsaženou v rozsudku č. j. 4 Afs 23/2016-52.

[12] Stěžovatel upozornil, že nepolemizuje s existencí odlišností mezi mechanismy daně z přidané hodnoty a daně z příjmů, nicméně tyto odlišnosti je třeba řádně prověřit, protože ani existence těchto odlišností podle stěžovatele nezbavuje krajský soud povinnosti při svém rozhodování respektovat princip bezrozpornosti právního řádu (srov. viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS). Dle stěžovatele krajský soud pominul princip bezrozpornosti právního řádu, když spolu s napadeným rozsudkem vydal rozsudek č. j. 22 Af 62/2020-86 ve věci daňové povinnosti stěžovatele na DPH za zdaňovací období 2., 3., a 4. čtvrtletí roku 2014, kde implicitně uznal splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů pro účely daně z příjmů.

[13] Následně stěžovatel upozornil, že krajský soud v napadeném rozsudku beze zbytku přisvědčil v bodě 16, že žalovaný nevyvrátil splnění daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze ji tedy považovat za prokázanou. V bodech 17. a 18. napadeného rozsudku se krajský soud velice překvapivě přiklonil k závěru, že závěry žalovaného, že výdaje nejsou daňově účinné právě z toho důvodu, že stěžovatel neprokázal skutečnou identitu dodavatele plnění, tudíž stěžovatel napadené rozhodnutí považuje za vnitřně rozporné. Dále stěžovatel uvedl, že se neztotožňuje se závěry krajského soudu, který argumentaci vztahující se k problematice DPH považuje za nepřipadnou na projednávaný případ a současně sám v bodě 19. napadeného rozsudku odkazuje na rozhodnutí o odvolání ve věci daňové povinnosti stěžovatele na DPH. V tomto spatřuje stěžovatel také bagatelizaci zkrácení ústavního práva.

pokračování

[14] Žalovaný v podaném **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, přičemž se závěry v něm uvedenými se zcela ztotožňuje. Námitce stěžovatele, že se krajský soud nezabýval rozsudkem NSS ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, nelze dle názoru žalovaného přisvědčit, protože ačkoliv se krajský soud v napadeném rozhodnutí explicitně nezabýval právě tímto rozsudkem, tak implicitně se vyjádřil k namítané judikatuře týkající se podvodů. Žalovaný podotýká, že citovaný rozsudek se zabýval jak posouzením DPH, tak i daní z příjmů, přičemž závěry v něm obsažené nelze interpretovat tak, jak činí stěžovatel, protože v tomto rozsudku byly závěry opřené o skutečnost, že na DPH byl prokázán podvod, kdežto v případě stěžovatele tomu tak nebylo (srov. rozsudek KS v Ostravě sp. zn. 22 Af 62/2020). Žalovaný uvádí, že námitku stran povinnosti stěžovatele prokázat skutečného dodavatele deklarovaných plnění uplatnil stěžovatel již v žalobě, resp. v replice k vyjádření žalovaného; odkazuje na své vyjádření k replice v bodě [8] a násl. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[15] V **replice** k vyjádření žalovaného stěžovatel zopakoval, že vždy pokud skutkové okolnosti nasvědčují zasažení obchodní transakce daňovým podvodem (tj. že transakce byla provázena úmyslným protiprávním jednáním způsobujícím výpadek daňových příjmů), nesmějí se daňové orgány vyhnout otázce existence daňového podvodu a otázce dobré víry účastníků transakce na tomto podvodu, resp. daňové orgány jsou povinny tyto otázky zahrnout do svého rozhodování. Stěžovatel připouští, že uvedená tvrzení se mu nepodařilo obhájit ani v daňovém řízení ani před krajským soudem; avšak odmítnutí jeho argumentace žalovaným spočívá spíše v poukazech na nepodloženost či snad nedoloženost této argumentace judikaturou, aniž aby však proti této argumentaci žalovaný postavil racionální a ucelený myšlenkový konstrukt. Dle stěžovatele tvrzení, že „*v žalobě proti rozhodnutí, jehož předmětem je daň z příjmů, nelze úspěšně argumentovat judikaturou vztahující se k problematice DPH*“, je podle stěžovatele zcela nepodložené; naopak, z rozsudku NSS č. j. 4 Afs 23/2016-52, ze dne 26. května 2016, kterého se stěžovatel dovolával v řízení před krajským soudem, vyplývá právě opačný závěr. Poukázal rovněž na příspěvek ředitele žalovaného v publikaci Komory daňových poradců ČR č.2/2017, který se se závěry rozsudku ztotožnil. Stěžovatel závěrem požaduje, pokud se NSS rozhodne odchylnit od právního názoru v rozsudku č. j. 4 Afs 23/2016-52, ze dne 26. května 2016, nechť věc postoupí k posouzení rozšířenému senátu.

[16] **Nevyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu)*.“ Stěžovatel jakkoli odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítá nesprávné posouzení právní otázky

soudem, ve své argumentaci setrvává na svých odvolacích, potažmo žalobních námitkách, které již byly opakovaně vypořádány, přičemž se omezuje pouze na tvrzení, že argumentace soudu je nevalná a jeho závěry jsou nepřesvědčivé, aniž by konkrétně uvedl, v čem krajský soud pochybil při aplikaci či interpretaci právních norem, a kterých. Stěžovatel se fakticky pouze dovolává rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 23/2016, nicméně, jak je uvedeno níže, odkazovaný rozsudek na závěrech, které z něj stěžovatel dovozuje, nestojí. Kasační stížnost stěžovatele je tak na samé hranici projednatelnosti.

[18] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel v podstatě vychází ve své argumentaci ze shodné judikatury jako žalovaný, potažmo krajský soud, pouze z ní dovozuje nesprávné závěry.

[19] Stěžovateli byla primárně doměřena daň z důvodu, že neprokázal, zda výdaje za fakturované práce skutečně vynaložil v kontrolovaném období v rozsahu a ve výši deklarované na fakturách.

[20] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Nejvyšší správní soud se k daňové uznatelnosti výdajů již opakovaně vyjádřil, přičemž judikatura v této otázce, ze které vycházel žalovaný, jakož i krajský soud, je jednotná. Daňově uznatelné jsou takové výdaje, které daňový subjekt 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje nestačí.

[21] Ze spisu vyplývají žalovaným srozumitelně popsané nesrovnalosti stran nedostatečné specifikace ceny na daňových dokladech vystavených dodavatelem; uvedena je pouze celková cena, která není dále rozepsána na cenu za práce, za dodávku materiálu, zařízení a vybavení, dále není uvedeno množství ani bližší specifikace dodávek, způsob dopravy, způsob, jakým byla cena určena, a dále jaké konkrétní práce byly provedeny a kým, není ani zřejmé, kdo faktury za společnost STARK vystavoval. Další pochybnosti se týkaly samotné společnosti STARK, která sídlí na virtuální adrese, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní a za prověřovaná zdaňovací období nepodala daňová přiznání (k DPH ani k dani z příjmů právnických osob); není ani známo, zda uvedená společnost má zaměstnance, není registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a ani jejího jednatele Stefana Petrova se nepodařilo předvolat. Pochybnosti vyvstaly rovněž o tom, zda stěžovatel s touto osobou vůbec jednal, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku se pan Petrov stal jednatelem společnosti STARK až dne 23. 6. 2014; stěžovatel si neověřil totožnost osoby jednající za tuto společnost, nenavštívil její sídlo a nepředložil žádný důkaz o komunikaci s jejím jednatelem.

[22] V rámci odvolacího řízení se správce daně pokusil doplnit dokazování v intencích pokynů krajského soudu ve zrušujícím rozsudku, nicméně výslech svědkyně J. B. se nepodařilo provést ani po opakovaném předvolání ani v součinnosti s Policií ČR; na základě informace ze dne 18. 10. 2019 adresované bulharské daňové správě vyšlo najevo, že po řadě provedených šetření za účelem identifikace osoby Stefana Petrova bylo zjištěno, že osobní

pokračování

údaje neodpovídají žádné bulharské fyzické osobě; správce daně dále na návrh stěžovatele vyslechl jako svědky zaměstnance subjektu Mgr. K., R. A. a L. K. a vyžádal podklady u likvidátora společnosti STARK; likvidátor uvedl, že statutární orgán společnosti STARK byl po dobu likvidace nekontaktní a nepředal likvidátorovi žádné podklady.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány unesly důkazní břemeno tím, že důvodně zpochybnily stěžovatelem předložené doklady, důkazní břemeno tudíž ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo stěžovatele, který však již uskutečnění deklarovaných výdajů dalšími důkazními prostředky neprokázal, tudíž důkazní břemeno neunesl; správce daně oprávněně nemohl posoudit uplatněné částky jako daňově uznatelné výdaje, a to bez ohledu na to, z jakých důvodů k neunesení důkazního břemene došlo. Byť nebyla popřena faktická existence provedených prací, stěžovatel neprokázal skutečnou výši tvrzených výdajů ve vztahu k deklarovanému dodavateli.

[24] Stěžovatel opakovaně uplatňuje námitku (ne)prokázání vědomé účasti na podvodu. Jak již stěžovateli vysvětlil žalovaný, potažmo krajský soud, tato námitka nenachází své opodstatnění v tomto řízení. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s tím, že problematika daňového podvodu nebyla meritem projednávané věci; stěžovateli byla daň doměřena nikoli z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale z důvodu neunesení důkazního břemene stran jím tvrzených skutečností, resp. z důvodu neprokázání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak již uvedl krajský soud, je argumentace judikaturou týkající se prokazování odpočtu u daně z přidané hodnoty nepřipadná. Nadto je zcela mimoběžný požadavek stěžovatele zkoumat dobrou víru, neboť jak již bylo uvedeno, otázka daňového podvodu je zcela mimo rámec předmětu tohoto řízení.

[25] Na oblast daně z příjmů fyzických osob nelze bez dalšího aplikovat závěry o podvodném jednání z oblasti daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné a jakkoli se jedná o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje zcela odlišné cíle. V právních předpisech jsou totiž stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů u daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zákonným předpokladem pro snížení základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je to, že se jedná o výdaj jednoznačně prokázaný, nikoliv pouze tvrzený nebo doložený formálními doklady či dobrou vírou. V řízení o dani z příjmů fyzických osob je proto rozhodující, aby daňový subjekt prokázal správci daně v návaznosti na uplatněné daňové výdaje, zda došlo k faktické realizaci činností, a současně, zda tyto činnosti v deklarovaném rozsahu uskutečnil dodavatel, jenž je jako poskytovatel uveden na dokladu, kterým daňový subjekt deklaruje právní stav (srov např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, či rozsudek ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). To stěžovatel, bez ohledu na důvody neuznání odpočtu na DPH neprokázal.

[26] Stěžovatel je zásadně povinen prokázat, kým bylo plnění fakticky poskytnuto, byť by se mělo jednat o jiného dodavatele, než který je uveden na daňovém dokladu. Předmětem dokazování v daňovém řízení není získat nějakou pravděpodobnost o tom, zda se možná nějaké plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnilo, ale smyslem je jednoznačně prokázat, zda k němu došlo, či nikoli (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2007,

č. j. 5 Afs 158/2005-227, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, či ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27). Za daňově uznatelné výdaje lze považovat deklarované výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak jejich dodavatele. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně připustil, že uplatnění daňových výdajů není vyloučeno ani za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na příslušných daňových dokladech. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, konstatoval: „*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. [...] 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.*“ (viz též rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-86; obdobně v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, Nejvyšší správní soud uvedl: „*U daně z příjmů není třeba, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na dokladu. Pokud jsou však údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně plnění poskytl, může daňový subjekt náklad dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uplatnit pouze tehdy, upřesní-li, jakým způsobem obchodní transakce proběhla, tedy kdo byl skutečným dodavatelem.*“; obdobně viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 9. 2012, č. j. 9 Afs 50/2012-43). Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno v daňovém dokladu, lze jej uznat. Stěžovatel však neprokázal, že plnění v rozsahu uplatněných výdajů poskytl právě subjekt STARK, nicméně neuvedl ani, který jiný dodavatel ve skutečnosti plnění dodal, resp. komu a v jaké výši je uhradil. Stav, který svým účetnictvím deklaroval, přitom však správce daně dostatečně zpochybnil. Stěžovatel ostatně ani nenamítá, že by mu žalovaný neumožnil předložit či navrhnout důkazy ohledně skutečného dodavatele. Nejvyšší správní soud připomíná, že nestačí tvrdit, že k plnění došlo, tudíž je někdo musel poskytnout. Stěžovatel však pouze tvrdil, že plnění poskytl subjekt STARK, jemuž částky uhradil, nicméně ze zjištění správce daně týkajících se toku peněz a způsobu výplat nebylo prokázáno, že tomu právě tak bylo.

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že závěry obsažené v rozsudku ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, jehož se stěžovatel dovolává, nelze interpretovat tak, jak činí stěžovatel. Nejvyšší správní soud zde ke kasační stížnosti žalovaného (stěžovatele – pozn. NSS) ve zrušujícím rozsudku mimo jiné zcela v souladu s konstantní judikaturou konstatoval: „*Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pro účely daně z příjmů nepřipadá v úvahu aplikace závěrů judikatury o podvodném jednání z oblasti daně z přidané hodnoty a že z hlediska uznání daňových výdajů je rozhodující, zda předmětná plnění fakticky uskutečnil právě poskytovatel uvedený na daňovém dokladu, jímž daňový subjekt deklaruje právní stav. Takový závěr by ostatně nebyl namístě. Pokud se totiž poplatníku daně z příjmů podaří prokázat uskutečnění daňového výdaje v deklarované výši, není žádný rozumný důvod pro jeho neuznání, a to i za situace, kdy poskytovatelem zdanitelného plnění byl ve skutečnosti jiný subjekt. To platí,*

pokračování

i když činnost uvedenou na daňovém dokladu realizovala odlišná osoba, která nebyla povinna z něho přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu, neboť taková skutečnost je podstatná jen z hlediska možnosti uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, a nikoliv též daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ Jak již bylo předesláno výše, v případě stěžovatele však nebyl prokázán ani skutečný faktický dodavatel ale ani skutečný rozsah plnění. Byť tedy citovaný rozsudek, který se zabýval skutkově poněkud odlišným případem (zfalšovaná plná moc ověřená notářem), poukázal na judikaturu k daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty, nikterak z něj nevyplývá závěr, že v případě neprokázání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je třeba zohledňovat dobrou víru, resp. zkoumat, zda stěžovatel věděl či mohl vědět o podvodném jednání dodavatele STARK. V rozsudku sp. zn. 4 Afs 23/2016 (týkajícího se DPH) sice zdejší soud odkázal na rozsudek sp. zn. 5 Afs 129/2006, ze dne 27. 7. 2007, který se týkal daně z přidané hodnoty, přičemž zde poukázal na relevantní judikaturu SDEU k prokazování nároku na odpočet, nicméně zde soud dospěl k závěru, že nelze daňovému subjektu přičítat k tíži, pokud neunesl důkazní břemeno tížící jiný subjekt (tam konkr. daňový subjekt neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž daňový subjekt žádné smlouvy vůbec neuzavíral - srov. rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004); to však není případ stěžovatele. V odkazovaném rozsudku čtvrtého senátu Nejvyšší správní soud nadto konstatoval: „*Za této situace krajský soud k žalobním námitkám posoudí, zda se žalobci v daňovém řízení podařilo prokázat, případně zda mu správce daně umožnil doložit, vynaložení nákladů v deklarované výši za situace, kdy skutečným poskytovatelem stavebních prací byl jiný subjekt než Družstvo INTERDELL uvedené na příslušných daňových dokladech, když i v takovém případě je možné o uznání daňových výdajů výjimečně uvažovat, jak již bylo zmíněno.*“ Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek, jehož se stěžovatel dovolává, neobsahuje žádné závěry, které by vybočovaly z jinak ustálené judikatury.

[28] Nad rámec uvedeného je třeba dodat, že nicméně by argumentace dobrou vírou stěžovatele v nyní projednávané věci nemohla obstát za situace, kdy stěžovatel transakci uzavřel se subjektem, aniž by si jeho historii, činnost či strukturu jakkoli ověřil. Nejvyšší správní soud již opakovaně zdůraznil, že je plně věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343, rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). V rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008-162, Nejvyšší správní soud rovněž např. konstatoval, že podnikatelé mají „*mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli*“; ani tomu stěžovatel zdaleka nedostál, jak vyplynulo z jeho neúplného a neprůkazného účetnictví.

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal přiléhavý ani odkaz na rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, a není mu zřejmé, kam stěžovatel svojí argumentací vlastně směřuje, neboť krajský soud vycházel z ustálené jednotné judikatury, přičemž nevyjevil žádný důvod, proč by se měl od ní odklonit. Stejně tak není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 62/2020-86, ve věci daňové povinnosti stěžovatele na DPH implicitně uznal splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů pro účely daně z příjmů; tuto otázku v řízení o DPH nijak neřešil. Stěžovateli nebyl

uznán odpočet na DPH z důvodu podvodu. Nejvyššímu správnímu soudu přitom v tomto řízení nepřisluší hodnotit východiska, z nichž krajský soud při posuzování dané věci vycházel. Nicméně, pouze z faktu, že krajský soud vzal zřejmě za splněnou podmínku dodání zboží, bez níž by v intencích judikatury totiž nebylo možno dále vůbec zvažovat o daňovém podvodu, nelze pro účely nyní vedeného řízení bez dalšího dovozovat, že výdaje stěžovatel vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal důvodu k postupu dle § 17 s. ř. s. neboť neshledal, že by judikatura týkající se rozsahu důkazního břemene a prokazování daňově účinných výdajů byla zásadně rozporná.

[31] Nejvyšší správní soud závěrem podotýká, že namítané porušení zásady bezrozpornosti právního řádu nepodporuje ani stěžovatelem odkazovaný článek JUDr. R., v němž se mimo jiné uvádí: *„Byť jsou principy uplatňování daní odlišné, je minimálně právně pochybný současný stav (podpořený judikaturou), kdy správce daně prokáže, že daňový subjekt musel vědět o tom, že daň nebude dodavatelem odvedena. Zatímco v případě DPH je situace zřejmá, tj. nárok na odpočet daně je neuznán, v případě daně z příjmů lze těžko neuznat výdaj/náklad v situaci, kdy je potvrzeno, že plnění se fakticky uskutečnilo a bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu. Reálný výdaj/náklad byl prostě uskutečněn. Na druhou stranu, dobrá víra je jen jedna. Osobně se mi nezdá stav, kdy je komukoliv přiznávána výhoda daná daňovým zákonem, přičemž této výhody bylo dosaženo zjevně podvodným jednáním. Zatímco tak daňový subjekt ví, že jím poskytnutá platba nebude nikdy obchodním partnerem zdaněna, může si beztrestně uplatnit výdaj/náklad z této platby plynoucí, byť na DPH by takové jednání bylo trestněprávně postižitelné. Osobně zde cítím rozpor s principem, který praví, že nikdo nemůže mít prospěch nezákonného jednání.“* (zvýrazněno NSS). Citovaný osobní názor autora, kterým soud zdaleka není vázán, nadto zásadně nevybočuje ani z mantinelů judikatury týkající se prokazování daňových výdajů.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal, že by stěžovatel v daňovém řízení byl na svých právech krácen; žalovaný při stanovení daně vycházel důvodně z toho, že stěžovatel v rámci řízení neprokázal cca 80 % výdajů; stanovil proto daň dle pomůcek, přičemž uznal fakticky stěžovateli výdaje v rozsahu § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (ve výši 60 % - procentní uplatnění výdajů u příjmů z živnostenského podnikání – to ostatně stěžovatel požadoval ve svém odvolání); žalovaný rovněž v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl k výhodám, které pro stěžovatele ze zákona vyplývají; uznal stěžovateli slevu na poplatníka dle § 35ba zákona o daních z příjmů za rok 2014 (24 840 Kč) a daňové zvýhodnění dle § 35c zákona o daních z příjmů na vyživované děti, které si uplatnil stěžovatel v daňovém přiznání (40 212 Kč).

[33] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

pokračování

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 43, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. listopadu 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu