



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **AP Freight, s. r. o.**, se sídlem V rohu 434/3, Praha 4, zast. Rödl & Partner Tax, k. s., se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 24907/18/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2020, č. j. 14 Af 29/2018 - 101,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2020, č. j. 14 Af 29/2018 - 101, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu vydal dne 24. 7. 2017 dodatečný platební výměr č. j. 5866840/17/2012-50521-103550, jímž doměřil žalobkyni (dále též „daňový subjekt“) na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 částku 1 747 620 Kč a penále ve výši 349 524 Kč. Důvodem bylo zjištění při daňové kontrole provedené dříve místně příslušným správcem daně Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územním pracovištěm v Jičíně, o neprokázání zaúčtovaných nákladů ve výši 4 929 797 Kč za dodávky drogistického zboží ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů právnických osob v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyní předložené důkazní prostředky jsou pouze formální a neprokazují skutečné plnění tak, jak bylo deklarováno. Poukázal na četnou judikaturu správních soudů, podle níž nestačí formálně správné a zaúčtované doklady, ale musí být prokázáno uskutečnění výdajů za zboží od konkrétního dodavatele. V daném případě shledal problematickými dodávky drogistického zboží od společnosti Yonetta, s. r. o. (dále jen „společnost Yonetta“). Neshledal ani důvod akceptovat minimální náklady spojené s obstaráním tohoto zboží, neboť i v tom případě je třeba prokázat, kým bylo

dodáno. Stejně tak nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V daném případě z výpovědi svědků neplynuly konkrétní skutečnosti prokazující dodávky, jejich dopravu či uskladnění. Společnost Yonetta má virtuální sídlo, nezakládá účetní závěrky do rejstříku, nemá zaměstnance ani žádný sklad. Při mezinárodním dožádání byla zjištěna pouze existence faktur a bankovních výpisů chorvatské společnosti FMT. Objednávky zboží činěné prostřednictvím e-mailů včetně daňových dokladů obsahují jen název a množství zboží, ovšem žádné údaje o datu a místu dodání nebo o dopravě. Důvod k uznání výdaje nezakládá ani skutečnost, že k platbám docházelo bezhotovostně. Veškerá zjištění nejsou ani ve svém souhrnu dostatečným podkladem pro závěr o důvodnosti vynaložených výdajů.

II. Rozhodnutí městského soudu

[3] Městský soud vycházel z právní úpravy výdajů snižujících základ daně z příjmů a z důkazního břemene daňového subjektu i správce daně v daňovém řízení. Uznal, že žalobkyně v daňovém řízení unesla pouze své prvotní důkazní břemeno předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů. Správci daně však vyvstaly důvodné pochybnosti, a proto oprávněně vyzval k jejich odstranění. Jednatel žalobkyně do protokolu popsal navázání kontaktu se společností Yonetta při společenské akci v pražské restauraci a uvedl, že smlouva byla uzavřena ústně, zboží bylo přepravováno různými vozidly, osobně přejímáno jednatelem včetně dodacího listu a skladováno v pronajatém autoservisu v Jičíně. Městský soud konstatoval zákonnou možnost uzavírání smluv ústní formou; připustil ovšem, že to může vzbuzovat určité pochybnosti s hledem na hodnotu dodávek bez dojednání bližších podmínek o kvalitě zboží, dopravě, pojištění, a s přihlédnutím k tomu, že obchodování s drogistickým zbožím nebylo hlavní náplní činnosti daňového subjektu. To by podle městského soudu samo o sobě nevedlo k závěru, že se nákup zboží neuskutečnil. Žalovanému přisvědčil, že nebylo dostatečně prokázáno, jaké zboží bylo dodáváno, a jeho vazba na konkrétní účetní doklady jak při nákupu zboží tak při následném prodeji společnosti FMT; k tomu nestačí předložené fotografie dvou uskladněných krabic bez jakýchkoliv identifikačních údajů ani předložené vzorky s nedohledatelným výrobcem. Ostatně na objednávkách společnosti FMT jsou údaje o katalogové ceně, aniž by daňový subjekt nějaký katalog předložil. Správce daně rovněž zjistil, že zboží, které mělo být předmětem dodávek, neinzerovala ani společnost Yonetta, přičemž její bývalý jednatel uvedl, že zboží nakupoval v tržnici SAPA bez povědomí o výrobcí, měl pouze doloženou zdravotní nezávadnost zboží, které bez kontroly dále distribuoval žalobkyni. Městský soud poukázal na neplnění povinností distributora podle zákona č. 102/2001 Sb. jak ze strany společnosti Yonetta tak ze strany žalobkyně. Daňový subjekt v daňovém řízení nepředložil písemné informace o původu výrobků, jejich výrobcí a technické specifikaci, což měl mít k dispozici. Pochybnosti o zboží nebyly odstraněny ani provedenými svědeckými výpověďmi, které se shodují pouze obecně co do dopravy, zabalení a skladování výrobků, nejsou však určité, pokud jde o specifikaci zboží, a rovněž nejsou důkazem o návaznosti zboží na vystavené faktury. Jednání žalobkyně městský soud označil za nedostatečně obezřetné a odporující závěrům rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, a ze dne 25. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46. Za nerozhodný naopak označil rozsudek téhož soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, o akceptaci souvislého řetězce nepřímých důkazů, či rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60 (všechna v tomto rozsudku konstatovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), hodnotící zcela odlišný skutkový stav.

[4] Poukazovala-li žalobkyně na skutečnost, že dodávky od společnosti Yonetta byly podrobeny dani z přidané hodnoty, jednalo se o poukaz na kontrolu za jiné zdaňovací období.

pokračování

[5] Městský soud dále zohlednil četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se náhradního způsobu stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno při stanovení daně dokazováním, přičemž její účetnictví bylo zpochybněno pouze ve vztahu předmětných výdajům. Odkázal zejména na náleží Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV ÚS 48/05, zdůrazňující povinnost správce daně dbát práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Městský soud uvedl, že souhlasí s žalovaným v tom, že samotné neprokázání výdajů neznámá, že daň nemůže být stanovena dokazováním, a že neprokázání konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a zakládat nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Nicméně výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje) a jejichž výše nebyla spolehlivě prokázána, nelze zcela opomenout (viz rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50). Městský soud zdůraznil, že žalobkyně prodala drogistické zboží svému odběrateli společnosti FMT, z prodeje inkasovala příjem, z něhož jí byla vyměřena daň. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala rozsah dodaného zboží a jeho dodavatele, nebyly jí uznány náklady; je však jasné, že nějaké vynaložit musela a že zboží musela nabýt úplatně. Proto měly být žalobkyni určité náklady uznány. Zde odkázal na rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35. Není podstatné, že tam se jednalo o rozhodnutí řešící stavební práce prokazatelně provedené. V dané věci žalobkyně shodně generovala zisk, který byl spojen s náklady vynaloženými na obstarání zboží. Nakonec městský soud podotkl k judikatuře, jež byla oporou žalovanému, že se netýkala tzv. esenciálních nákladů. Z těchto důvodů městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně, replika žalovaného

III. 1. Kasační stížnost

[6] Rozsudek městského soudu napadl žalovaný kasační stížností opřenou o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně namítá, že v daňovém řízení nebylo zpochybněno účetnictví jako celek, pouze byly doklady k části výdajů ve výši 4 929 797 Kč za nabytí drogistického zboží od společnosti Yonetta označeny za nevěrohodné a neodpovídající deklaraci plynoucí z dokladů. Je pravdou, že daňový subjekt prokázal příjem za prodej drogistického zboží a že zde vznikla určitá disproporce. Stěžovatel je názoru, že městský soud tuto situaci nesprávně právně posoudil a navíc tak učinil nepřezkoumatelným způsobem. Podle žalovaného za daných okolností neexistuje cesta ke spravedlivé dani, o niž se snaží městský soud, neboť nebyla nijak doložena výdajová stránka. Disproporcí mezi příjmy a výdaji lze v takovém případě přičítat k tíži jediné žalobkyni, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 27/2015 - 41.

[7] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, protože městský soud na jedné straně dává za pravdu stěžovateli co do skutkových zjištění a jejich posouzení, vzápětí směřuje k nutnosti stanovit daň podle pomůcek, což následně opouští a vydává se cestou nezohlednění esenciálních nákladů. Rozsudky, na něž odkazuje, pak směřují k podmínkám postupu podle pomůcek. Úvahy městského soudu jsou nekonzistentní a neplyne z nich jednoznačně, zda žalovaný měl postupovat cestou stanovení daně podle pomůcek, nebo na základě dokazování zohlednit určité nějak zjištěné výdaje. Závazný právní názor městského soudu nelze považovat za jednoznačný.

[8] Stěžovatel navíc oba vzájemně neslučitelné způsoby stanovení daně považuje za nesprávné. Pokud jde o stanovení daně podle pomůcek, nebyly splněny podmínky pro jeho užití, neboť nebylo zpochybněno účetnictví daňového subjektu jako celek a ani jeho podstatná část. To ostatně městský soud netvrdí, stejně tak jako to nebylo daňovým subjektem namítáno v odvolání nebo v žalobě. V dané věci byla daň stanovena dokazováním, v jehož rámci daňový subjekt neprokázal daňovou uznatelnost výdajů u konkrétních obchodních transakcí; to nevylučuje možnost stanovení daně dokazováním. K tomu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2015, č. j. 10 Afs 26/2018 – 46.

[9] Stěžovatel považuje za mylný názor městského soudu, že k prokázání výdajů postačí existence příjmů, s nimiž nepochybně musely být spojeny výdaje na obstarání zboží, když jiné bezúplatné nabytí ze spisu neplyne. Stěžovatel nepopírá, že NSS je konstantně zaujímán názor, že je-li prokázán příjem spojený s náklady, je možné výdaj uznat za vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud je existence výdaje prokázána jednoznačným a transparentním způsobem, tj. jsou-li prokázány všechny skutečnosti vytvářející průhledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. K tomu však v dané věci nedošlo. Zde byly pochybnosti nejen stran deklarovaného dodavatele společnosti Yonetta, ale i ohledně deklarovaného rozsahu zboží. Zboží dodané daňovým subjektem odběratelům nebylo možné spojit s údajnými dodávkami od společnosti Yonetta. V řízení nebylo nijak prokázáno, že se mělo jednat o prodej zboží nabytého tvrzeným způsobem a že za toto zboží bylo někomu zapláceno. Nebylo povinností správce daně prokazovat, jakým způsobem se následně prodané zboží dostalo do dispozice daňového subjektu, bylo to povinností daňového subjektu. Odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu pojednávající o esenciálních výdajích nejsou přiléhavé, neboť tam se jednalo o výdaje, které nezbytně musely existovat a byly spojeny s vykazovaným příjmem. Ke své argumentaci stěžovatel dále odkazuje na rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2018 č. j. 10 Afs 26/2018 - 46, ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017 - 64, ze dne 26. 2. 2020 č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, a ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, přičemž z posledního rozsudku cituje podstatné závěry soudu k obdobné skutkové situaci, navíc přímo konfrontované i se situací posuzovanou v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek městského soudu byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

III. 2. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[10] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti namítla, že se domnívá, že unesla své důkazní břemeno a prokázala, že předmětné drogistické zboží pořídila od společnosti Yonetta. Jednatel této společnosti se s ní ústně dohodl na všech podstatných podmínkách obchodní spolupráce, předmětu dodávek, vzájemné komunikaci a přepravě a dodání zboží. To bylo také podpořeno výslechy svědků, jednatel osobně zboží po dodávce kontroloval, bývalý jednatel dodavatele prokázal i místní znalost místa dodávky. Zaměstnanci provozovny, kde bylo zboží skladováno, potvrdili, že tam bývala obvykle jedna paleta se zbožím, které se netýkalo jejich pracovní činnosti (autoservis). Posouzení obchodního vztahu městským soudem je zavádějící. Právě z důvodu jednoduchosti obchodního modelu nebylo nutné více formalizovat obchodní vztah a jeho průběh. Poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, podle něhož lze zdanit jen tu část finančního zisku, která bere ohled na výdaje. Obdobný závěr plyne i rozhodnutí NSS ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147. Stejně tak v její prospěch svědčí i rozhodnutí NSS vymezující tzv. esenciální náklady. Ze všech rozhodnutí žalobkyně podrobně cituje. V jejím případě nebylo pochyb o dodavateli zboží ani o výši nákladů za toto zboží, neboť platby byly prováděny bezhotovostně. Přitom žalobkyně neměla jinou možnost, než zboží nakoupit, nevyráběla ho. Stejně tak bylo prokázáno, a žalovaný to nepopírá, že zboží bylo následně prodáno. Žalobkyně dále poukazuje na rozsudky NSS ze dne

pokračování

28. 2. 2018, sp. zn. 2 Afs 238/2017, či ze dne 27. 11. 2017, sp. zn. 2 Afs 398/2017, ke vztahu stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. Pokud měl správce daně za to, že žalobkyně neprokázala, že jejím dodavatelem byla společnost Yonetta, a současně si předmětné zboží nemohla vyrobit sama, přičemž toto zboží prokazatelně prodala a inkasovala plnění, které představovalo její příjmy, měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek a zohlednit esenciální náklady na pořízení drogistického zboží; prokazatelné náklady nelze pominout. Proto žalobkyně považuje právní názor městského soudu za správný.

III. 3. Replika žalovaného

[11] Stěžovatel replikoval, že není pravdou, že správce daně zpochybňoval pouze deklarovaného dodavatele a nikoliv faktické pořízení zboží. Dodání zboží odběrateli nic nevyovídá o tom, že zboží bylo pořízeno tak, jak daňový subjekt tvrdí, což městský soud akceptoval. Stěžovatel zjistil, že společnost Yonetta má pouze virtuální sídlo, nezveřejňuje účetní závěrky a nemá žádné zaměstnance ani sklad. V daňovém řízení se s ohledem na absenci součinnosti ze strany společnosti Yonetta nepodařilo ověřit skutečné dodání zboží. Stejně tak odběratelská společnost FMT nemá zaměstnance ani sklady, provozovny, majetek či zásoby, na adrese sídla je pouze poštovní schránka. Chorvatskému správci daně byly předloženy pouze výstupní a vstupní faktury a bankovní výpisy, z nichž bylo zřejmé, že fakturoval pro společnost Yonetta obdobné zboží, jako mu bylo fakturováno daňovým subjektem. Ani mezinárodním dožadáním se nepodařilo ověřit přepravu zboží ani jiné skutečnosti prokazující předání zboží. Konkrétní zboží prakticky nikdy nikdo neviděl. Za této situace je závěr městského soudu o existenci zboží překvapivý a městský soud si ve svých závěrech odporuje (poukazuje na srovnání odst. 56 a odst. 35 napadeného rozsudku). K daňově účinnému uznání výdajů alespoň v minimální výši by mělo dojít jen v situaci, kdy nebyla zpochybněna samotná existence zboží; což není tento případ. Opět poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 480/2019, podle něhož nutné (esenciální) náklady lze uznat, jen pokud by uznané výdaje zjevně nebyly dostatečné k dosažení celkových příjmů. V daném případě nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, aby byl zřejmý důvod ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně zpochybnil pouze konkrétní vykázané výdaje, což nevyvolalo intenzivní pochybnosti stěžovatele o věrohodnosti účetnictví jako celku. Hlavním předmětem činnosti daňového subjektu byla autodoprava a prodej drogistického zboží představoval pouze okrajovou činnost. Uplatněné výdaje nelze uznat na základě úvahy, že daňový subjekt musel „někde“ od „někoho“ toto zboží získat, případně někomu za ně zaplatit, jakkoliv se to jeví subjektivně nespravedlivé. Závěr městského soudu se zcela míjí s rozhodnutími NSS ze dne 26. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019 - 39, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, a ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43. Proto stěžovatel trvá na svém návrhu.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba k tomu oprávněná. Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[13] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[16] Předně je třeba se zabývat přezkoumatelností rozsudku městského soudu, neboť jen u takového lze vážit důvodnost dalších kasačních námitek.

[17] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu v první řadě ve vzájemném rozporu posouzení skutkových okolností, z nichž dovozuje jednak správnost stanovení daně dokazováním a současně nezbytnost postupu podle pomůcek, z čehož následně plyne nejasný závazný právní názor.

[18] Je třeba konstatovat, že věcně se jedná o posouzení uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož *(v)ýdaje (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*. Přitom je posuzováno, zda daňový subjekt splnil svou povinnost podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), podle něhož je povinen prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*, nebo zda tuto povinnost nesplnil, pročez nebylo možné stanovit daň dokazováním a je na místě postupovat podle § 98 odst. 1 daňového řádu, kdy správce daně stanoví daň podle pomůcek, *které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*.

[19] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že si městský soud neujasnil podmínky pro způsob stanovení daně. Jak bylo výše konstatováno, městský soud akceptoval formální naplnění požadavku na doložení výdajů spojených s posuzovaným příjmem, ale výslovně v odst. 35 svého rozsudku uvedl, že se ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neprokázala reálné uskutečnění tvrzeného výdaje (nedostatek identifikace zboží, nedostatek vazby na vystavené faktury, nepropojení výdajů s příjmem, nemožnost ověření fyzické existence konkrétního zboží, nezjištění výrobce, atd.). Ve stěžovatelem odkazovaném odstavci 52 rozsudku pak městský soud uvedl, že pohledem judikatury Ústavního soudu neobstojí závěr žalovaného, že daň bylo možno stanovit dokazováním, a v dalším odst. 53 pak rozebíral, tentokrát pohledem judikatury správních soudů, že samotné neprokázání oprávněnosti výdajů neznamená, že daň nemůže být stanovena dokazováním, pokud nebylo zpochybněno účetnictvím jako celek. Na to navazuje závěrem, opřeným o judikaturu Nejvyššího správního soudu, že k uznanému příjmu musí být zohledněna relevantní část nákladů minimálně nutných k dosažení tohoto příjmu tedy tzv. esenciálních nákladů. Tyto závěry skutečně nejsou jednoznačné v tom, zda daň měla či neměla být stanovena dokazováním a zda byly či nebyly splněny podmínky ke stanovení daně podle pomůcek, ve vztahu k nimž pak vede názor na zohlednění tzv. esenciálních nákladů. Nepropracování argumentace v tomto směru však nebrání posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek.

[20] Další rozpor stěžovatel spatřuje mezi názory městského soudu vyslovenými v odst. 35 a v odst. 56 napadeného rozsudku. V odst. 35 je soudem akceptován závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala reálné uskutečnění tvrzeného výdaje včetně všech důvodů, které byly jeho podkladem, v odst. 56 konstatuje soud, že byl-li generován zisk z nezpochybněného prodeje zboží, nelze žalobkyni odeprít nutné náklady na jeho pořízení. V tomto případě nelze hovořit

pokračování

o vzájemném rozporu v názorech soudu, neboť i zde městský soud zřejmě mínil vyjádřit, že i v případě neprokázaných výdajů je třeba zohlednit tzv. esenciální výdaje.

[21] Obě strany ve svých podáních obsáhle citují z mnoha rozhodnutí správních soudů či soudu Ústavního; stejně tak se o četnou judikaturu opírá i městský soud. Veškerá odkazovaná judikatura směřuje k základním otázkám, jež je třeba řešit, a to ke vztahu stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, k možnosti uznání výdajů pouze formálně doložených, k možnosti uznání tzv. esenciálních výdajů, případně obecně k tomu, zda bylo, či nebylo možné v daném případě zohlednit nějaké výdaje. Skutečnost, že jsou judikaturou podpořeny nejednotné argumenty, neznamená, že jde o rozhodnutí rozporná. Podpora odlišné argumentace plyne z toho, že se jedná o judikaturu stojící na odlišných skutkových okolnostech, přičemž mnohdy i malé skutkové odlišnosti vedou k jinému výslednému posouzení. Její užití v daném případě je možné jen u rozhodnutí zevšeobecňujících, jinak je podmíněno skutkovými okolnostmi této věci.

[22] Ke způsobu stanovení daně je třeba vycházet z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29 (publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS), podle něhož „(p)ro 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.“ Stejně tak další rozsudky NSS, např. ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, stojí na názoru, že neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných výdajů samo o sobě nevyklučuje stanovení daně dokazováním. V nyní posuzovaném případě bylo účetnictví po formální stránce bezchybné, neboť stálo na účetních dokladech na straně příjmů i výdajů; problémem je, že tyto doklady ve vztahu k obchodování s drogistickým zbožím neměly dostatečné skutkové podložení. Pokud jde o podíl těchto obchodů, jednalo se o vedlejší činnost ve vztahu k hlavnímu podnikání stěžovatelky, jímž byla nákladní autodoprava. Pokud tedy k příjmům, jichž v dané věci bylo zjevně dosaženo, avšak není jasný jejich skutkový a právní důvod (proč žalobkyně tyto platby obdržela - z jakého skutečného ekonomického důvodu), a nejsou navíc věrohodně prokázány výdaje s nimi související, není vyloučeno stanovení daně dokazováním, přičemž tyto nedostatečně doložené výdaje nebudou vzaty v úvahu. To dále plyne např. z rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, v němž je uvedeno, že „pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že tedy souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. To v kontextu projednávané věci znamená, že ke uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje existence bezhotovostní platby (...).“ Nejvyšší správní soud v této věci uzavřel, že není-li předestřen žádný věrohodný obraz obchodních transakcí, nelze zohlednit tvrzené výdaje. Podobně v rozsudku téhož soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, stojí, že „(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 skutečné 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.“ Z podobné judikatury vycházel žalovaný, což by bylo akceptovatelné, pokud by posuzovaný případ odpovídal těm, o nichž bylo takto judikováno; to bude ještě posouzeno níže.

[23] Městský soud totiž vycházel z toho, že existuje-li příjem, musí být zohledněny přinejmenším tzv. esenciální výdaje. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017,

č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, stanovil, že „...jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout“. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku poukázal na další rozsudky téhož soudu, a to ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 5 Afs 169/2019 - 49, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, a ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Ze všech plyne závěr, že uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, se však jedná o případ stavební zakázky, jejíž skutečné (faktické) provedení bylo doloženo. Stejně tak v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, o němž se rovněž opřel městský soud, se jednalo o prokazatelně realizovanou zakázku, na niž musel být dodán určitý materiál. V těchto případech judikatura připouští, že tyto tzv. esenciální náklady lze stanovit pomůckami.

[24] Existují i rozhodnutí, která uznání tzv. esenciálních nákladů vylučují. Je to např. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, který se zabýval i vztahem své věci k věci posuzované v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38. Nejvyšší správní soud zde vyslovil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit spíše výjimečně tam, kdy je samotná existence výdaje nade všechnu pochybnost prokázána, ale není známa jeho výše, přičemž v jím posuzované věci existence nákladů doložena nebyla. Stejně tak v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, tento soud vyslovil, že v případě, že žalobci vznikly určité náklady, nemusí být v rámci stanovení daně podle pomůcek v určitých případech detailněji odhadovány, je-li dostatečně zřejmé, že s ohledem na celkové majetkové poměry daňového subjektu jde o marginální část jeho pravděpodobných výdajů (viz bod 37 zmíněného rozsudku).

[25] Nelze rovněž přehlédnout zobecňující rozhodnutí, z nichž plyne, že zdanit příjem lze jen s ohledem na výdaje na tento příjem vynaložené. Sem spadá např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011- 147 (prodej aut nabytých koupí v cizině, přičemž byly odcizeny doklady), z něhož plyne závěr, že pokud pro získání příjmu musely být logicky vynaloženy náklady a není-li ze spisu patrné jiné nabytí věcí než jejich úplatné pořízení daňovým subjektem, je zohlednění těchto nákladů součástí správného stanovení daně. Tato judikatura akceptuje zejména náhradní způsoby doložení výdajů.

[26] Ve vztahu k posuzovanému rozsudku městského soudu je nutné pohledem uplatněných kasačních námitek vyhodnotit, zda byly splněny podmínky judikaturou vytčené pro možnost uplatnění tzv. esenciálních výdajů. Podle tvrzení žalobkyně ta nakupovala drogistické zboží, zejména laky na nehty a difuzory, od společnosti Yonetta, a totéž zboží následně prodávala odběratelské rumunské společnosti FMT. Tyto obchodní transakce jsou sice formálně doloženy účetními doklady a platbami prostřednictvím bankovních účtů, poměrně neprůkazně ovšem v rovině skutkové, a to, což je pro nyní projednávanou věc zásadní – jak na straně nákupu, tak na straně prodeje. Stěžovatel zpochybňuje dodávky od společnosti Yonetta a výši vynaložených nákladů s poukazem na nedůvěryhodnost dodavatelské společnosti a způsob dodávek (či spíše neprokazatelnost konkrétních dodávek, zdroje zboží, dopravy dodávek atd.). Městský soud tento názor žalovaného sice sdílí, na druhé straně však považuje za nepochybně prokázané příjmy za toto zboží přesto, že podobné pochybnosti jako na straně dodávek zboží od společnosti Yonetta jsou i na straně dalšího prodeje zboží rumunské společnosti FMT - tj. jsou sice účetně doložené a platby procházejí přes bankovní účty, ovšem skutkové prokazování trpí stejnými deficity. Povinnost správce daně respektovat tzv. esenciální výdaje však

pokračování

předpokládá prokazatelnost na straně příjmové, což v případech, kde takový názor byl judikaturou zastáván, vždy spočívalo v prokázaném užití materiálu či prací, bez nichž by předmět příjmu vůbec neexistoval, či neexistoval alespoň zčásti. Jistě by toto pravidlo o nezbytnosti uznání tzv. esenciálních výdajů bylo použitelné i v obchodních transakcích, kde by ovšem musel být prokázán další prodej zboží po skutkové stránce (příkladmo si lze představit prodej do obchodu, v němž by fakticky v určité době bylo konkrétní zboží prodáváno). Z posouzení daného skutkového stavu však nelze dospět k závěru o prokazatelném příjmu propojeném s tvrzenými náklady a z rozsudku městského soudu není zřejmé, jak k závěru o nepochybnosti časové, druhové a množstevní souvislosti obchodní transakce od dodavatele k žalobkyni a od žalobkyně k jejímu odběrateli dospěl. Teoreticky by bylo možné i to, že se jednalo pouze o fiktivní finanční transakce sledující jiné cíle než obchod s drogistickým zbožím a že rozdíl mezi příjmem a výdaji je jen určitou provizí za finanční transakci a jen tu lze zdanit; nic podobného ovšem žalobkyně netvrdila. Nejvyšší správní soud je tak názoru, že při shodných skutkových pochybnostech na straně příjmů i výdajů nelze akceptovat příjmovou stránku jako nezpochybněnou a zakládající podmínky pro akceptování postupu cestou tzv. esenciálních nákladů. V tom byl právní závěr městského soudu nesprávný a jím vyslovený závazný právní názor nejasný.

[27] Pokud jde o judikaturu obecně stanovící, že nelze neuznat výdaje k příjmům, neboť to odporuje principu správného stanovení daně, je třeba poukázat na to, že s uznáním výdajů počítá zákon o dani z příjmů za stanovených podmínek; musí tedy být splněny podmínky plynoucí z § 24 zákona o daních z příjmů. Tedy musí tu být po skutkové stránce, třeba i prostřednictvím náhradních důkazů prokazatelná existence výdajů a jejich časová, druhová a množstevní provázanost s konkrétním příjmem. Není-li zpochybněno účetnictví jako celek, je to jediná cesta, jak v dané věci dospět k akceptování tvrzených výdajů či jejich části. Tyto úvahy jdou ovšem nad rámec kasačních důvodů, jimž ve vztahu k napadenému právnímu názoru městského soudu o možnosti uznání tzv. esenciálních nákladů je třeba přisvědčit.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[28] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

[29] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, že skutkový stav tak, jak jím byl vyhodnocen, není důvodem pro uznání tzv. esenciálních nákladů (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů tohoto kasačního řízení rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. dubna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu