



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobců: a) J. N.
b) J. N.
oba zastoupeni advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 39294/18/5200-10423-709175 a
č. j. 39291/18/5200-10423-709175, obě ze dne 4. 9. 2018, ve věci daně z příjmů za zdaňovací
období roku 2012,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 39294/18/5200-10423-709175 a č. j. 39291/18/5200-10423-709175, obě ze dne 4. 9. 2018, **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni a) na náhradě nákladů řízení částku 16 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci b) na náhradě nákladů řízení částku 16 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

1. Žalobce b) se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 39291/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce b) proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) č. j. 861577/17/3215-50522-803382 ze dne 16. 3. 2017. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci b) za rok 2012 doměřena daň ve výši 733 713 Kč, doměřen daňový bonus ve výši -40 212 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 154 785 Kč.
2. Žalobkyně a), která byla v rozhodném zdaňovacím období spolupracující osobou svého manžela žalobce b), se podanou žalobou domáhala přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 39294/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) č. j. 868064/17/3215-50522-803382 ze dne 15. 3. 2017. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni za rok 2012 doměřena daň ve výši 64 140 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 828 Kč.
3. Daň byla oběma žalobcům doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně prokázání provedení stavebních prací společnostmi JARYS stav spol. s r. o. (dále jen „JARYS“), APECKA STAVBY, družstvo (dále jen „APECKA STAVBY“), a MAT-FI spol. s r. o. (dále jen „MAT-FI“) v deklarovaném rozsahu a ceně. Uplatněné výdaje nebyly žalobcům uznány, a to ani v nezbytné minimální výši. Orgány finanční správy dospěly dále k závěru, že žalobci neprokázali oprávněnost uplatnění částky od dodavatele J. L. nad rámec dodavatelem uplatněného vystaveného dokladu do daňových výdajů.
4. Žalobci v podaných žalobách shodně namítali, že to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu k tvrzením žalobců, uvedeným

v jejich daňových přiznáních (bod III. žaloby); dále namítali, že reálné uskutečnění předmětných stavebních prací nebylo rozporováno, a proto měly být předmětné náklady daňově uznány, neboť na osobě poskytovatele plnění v případě daně z příjmů nezáleží (bod IV. žaloby); dále namítali, že správce daně chybně hodnotil jejich dobrou víru, kdy byl ve svých úvahách odtržen od reality v boru stavebnictví a zejména opomenul hodnotit institut přenesení daňové povinnosti (bod V. žaloby); konečně žalobci namítali, že jim měly být v krajním případě uznány alespoň náklady minimálně nutné (esenciální), kdy vyloučením sporných výdajů došlo k navýšení zisku žalobců na číslo ekonomicky naprosto nereálné – byly tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně dle pomůcek (bod VI. žaloby).

5. Žalovaný ve svých vyjádřeních ze dne 18. 1. 2019 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesené žalobní body. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo každé napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žalob.
6. Žalobci dne 1. 4. 2019 reagovali replikami, v nichž setrvali na svých procesních pozicích a poukázali na relevantní judikaturu, zejména pak na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) č. j. 2 Afs 97/2018-35 ze dne 19. 11. 2018.
7. Vzhledem ke shodnému skutkovému základu obou sporů rozhodl soud usnesením č. j. 25 Af 51/2018-83 ze dne 25. 3. 2020 o spojení věcí vedených pod sp. zn. 25 Af 51/2018 a 25 Af 56/2018.
8. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně zahájil u žalobce b) dne 18. 9. 2014 a u žalobkyně a) dne 22. 9. 2014 daňové kontroly na dani z příjmů za zdaňovací roku 2012. Předmětem činnosti žalobce b) v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolační a zednické. Žalobkyně a) participovala na příjmech žalobce b) jako spolupracující osoba (a zároveň vyvíjela vlastní podnikatelskou činnost). Dle správce daně žalobci neprokázali provedení stavebních prací společnostmi JARYS, APECKA STAVBY a MAT-FI v deklarovaném rozsahu a ceně. Správce daně dospěl dále k závěru, že žalobci neprokázali oprávněnost uplatnění částky od dodavatele J. L. nad rámec dodavatelem uplatněného vystaveného dokladu do daňových výdajů. Správce daně proto dospěl k závěru o daňové neúčinnosti výdajů, které žalobci uplatnili z výše uvedených sporných dodávek, a to v souhrnné výši 5 629 790 Kč, kdy podíl žalobce b) na uvedené částce činil 90,8 % a podíl žalobkyně a) činil 9,2 %. O uvedenou částku v daných podílech byly proto správcem daně zvýšeny rozdíly mezi příjmy a výdaji žalobců. Zprávy o daňových kontrolách byly se zástupcem žalobců projednány dne 10. 3. 2017. Na základě závěrů, uvedených ve zprávách o daňových kontrolách vydal správce daně prvostupňová rozhodnutí, která žalobci napadli odvoláními dne 13. 4. 2017. Žalovaný nechal v rámci odvolacích řízení doplnit dokazování a napadenými rozhodnutími odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

10. Podle § 65 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
11. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloby byly podány řádně a včas a splňují všechny zákonem předepsané náležitosti
12. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
13. 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. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
14. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
15. Než soud přistoupí k posouzení jednotlivých žalobních bodů, pokládá za potřebné uvést v obecné rovině, jaký by měl být – ve světle judikatury správních soudů – postup v případě zpochybnění výdajů deklarovaných daňovým subjektem. Prvotní důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který deklarované výdaje prokazuje účetními doklady. Formálně správný daňový doklad však nemůže být chápán jako nezpochybnitelný důkaz o reálné existenci v něm uvedených skutečností, neboť může tyto skutečnosti toliko simulovat (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004). Jestliže správce daně prokáže důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků (odlišných od jeho účetnictví a evidencí), které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 nebo rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. 8. 2017). Daňový subjekt ovšem kromě prokázání souladu účetnictví se skutečností (tj. že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak

je o něm účtováno) může i korigovat svá původní tvrzení, prezentovat tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá nová tvrzení prokázat (srov. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006, či rozsudky NSS č. j. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2005, č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008, publ. pod č. 1572/2008 Sb. r. NSS, č. j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 31. 5. 2007, či rozsudek č. j. 6 Afs 176/2016-36 ze dne 5. 10. 2016). Jak uvedl NSS v rozsudku 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020, „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.“ (odst. [32]). Nezbytnost průkazu dodavatele plnění je potřebná k uznání uplatněného výdaje v plné (tedy deklarované) výši. Jestliže však daňový subjekt prokáže toliko existenci výdajů (faktické uskutečnění plnění a jeho úhradu), nicméně nevyvrátí pochybnosti správce daně co do totožnosti dodavatele, přichází v úvahu přiznání nákladů ve výši objektivně minimálně nutných k dosažení určitého příjmu (tzv. esenciální výdaje). Tyto esenciální výdaje je možno stanovit a přiznat cestou využití pomůcek dle § 98 daňového řádu. Zda má být přiznání esenciálních výdajů postupem spíše výjimečným, nebo naopak spíše pravidelným, je otázkou, při jejímž zodpovídání se dostává judikatura Nejvyššího správního soudu do určitého napětí, až konfliktu. Ta linie judikatury, která se kloní spíše k výjimečnosti uvedeného postupu akcentuje přísné podmínky pro přechod na stanovení daně pomůckami, jak je formulovala starší judikatura. Podle ní ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 129/2006-142 ze dne 27. 7. 2007) a intenzita pochybností je v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008-86 ze dne 22. 10. 2008). Nejvyšší správní soud tak kupříkladu v rozsudku č. j. 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020 neshledal důvody k přechodu na pomůcky v případě, kdy zpochybněné výdaje tvořily 7,18% a 5,09% výdajů žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Postih daňového subjektu touto formou považuje soud za určitou sankci za neobezřetnost daňového subjektu (odst. [39] citovaného rozsudku). Ve věci č. j. 10 Afs 26/2018-46 ze dne 12. 7. 2018 pak soud neshledal důvody pro přechod na pomůcky, ani když vyloučené výdaje tvořily za jednotlivá zdaňovací období 7%, 22,5% a 31% celkových výdajů! Pokud se týče druhé judikatorní linie, tendující spíše k pravidelnosti přiznávání esenciálních výdajů, tato vychází primárně z postulátu formulovaného Ústavním soudem např. v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/2004 ze dne 18. 4. 2006 či sp. zn. IV. ÚS 591/2008 ze dne 1. 9. 2010, a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj). V tomto duchu judikoval například NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 97/2018-35 ze dne 19. 11. 2018, kdy došlo k navýšení daňové povinnosti o 3,6% původně přiznané daně, či v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016-38 ze dne 31. 5. 2017, jehož se dovolává i žalobce, kde NSS akcentoval, 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 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012,

č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). 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 (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“ (odst. [30]). Krajský soud se přiklání k judikatorní linii plédující pro pravidelné přiznávání esenciálních nákladů. Činí tak proto, že tato linie následuje Ústavním soudem zřetelně formulovaný pokyn, který se typově dané skutkové situace týká. Pokud se týče druhé judikatorní linie, ta se drží striktně vymezených podmínek pro přechod na pomůcky, ovšem pomíjí, že tyto byly vymezeny v situacích, kdy přechod na pomůcky byl pro daňový subjekt nevýhodný. To mělo také za důsledek, že „sankcionování“ daňového subjektu nastávalo v případech značných defektů v jeho účetnictví. Naopak v případech, kdy se daňový subjekt domáhá přiznání esenciálních výdajů, dochází k paradoxní situaci, že na ně může dosáhnout, jen je-li jeho účetnictví značně defektní. Neobstojí tedy teze čtvrtého senátu o „sankci“ za „neobezřetnost“ daňového subjektu. Krajský soud má tedy za to, že přiznávání esenciálních výdajů by mělo být pravidlem, jež by mohlo být prolamováno jen výjimečně (kupř. kdy by přechod na pomůcky byl s ohledem na marginální výši esenciálních výdajů procesně nevhodný). Konečně krajský soud připomíná, že dle usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016 pro použití pomůcek „nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu (...) nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech“. I při snaze o zohlednění krajským soudem nepreferované judikatorní linie, je třeba o to více dbát na jasné, úplné a přesvědčivé zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem daného případu.

16. Žalobci v žalobách předně namítali, že žalovaný nesprávně vyhodnotil rozložení důkazního břemene. Žalobci předložili formálně bezvadné faktury s razítky a pokladní doklady o zaplacení fakturovaných částek, které byly podpořeny obsahem stavebních deníků. K tomu soud uvádí, že formální doklady nejsou nezvratným důkazem. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 7/2006-107 ze dne 25. 10. 2006, „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“ V projednávané věci správce daně relevantní pochybnosti formuloval. Samotná existence formálně bezvadných dokladů nezabránila přechodu důkazního břemene na žalobce (srov. již výše citované usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004). Jestliže správce daně prokáže pochybnosti stran předložených dokladů, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal jinak (srov. např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 12/2003-277 ze dne 13. 4. 2004, publ. pod č. 666/2005 Sb. r. NSS). V podrobnostech soud odkazuje na napadená rozhodnutí a tam citovanou bohatou judikaturu NSS (str. 6-12).
17. Správce daně formuloval konkrétní skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost předložených dokladů. Jednalo se o výlučně hotovostní platby, absence dostatečné specifikace plnění na fakturách; dále ve vztahu ke společnosti JARYS a MAT-FI prohlášení jejich jednatelů, že se žalobcem b) nikdy žádné obchody neuskutečnili, ve vztahu ke společnosti APECKA STAVBY zjištění, že se v místě svého sídla v roce 2012 již

nenacházela a že na dokladech, které měla vystavovat tato společnost, je jméno jednatele MAT-FI.

18. Jestliže tedy správce daně kvalifikovaně zpochybnil doklady předložené žalobci, bylo na žalobcích prokázat jimi tvrzené skutečnosti, a to nabídnutím důkazů, jež by byly přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo učinit potřebný závěr bez vážných pochybností.
19. Optikou této povinnosti žalobců je třeba nahlížet na jejich další žalobní bod, že správce daně nesprávně vyhodnotil svědecké výpovědi svědků V., L., F. a R. Výpovědi V. a L. jsou značně mlhavé (V. hovořil o společnosti „*Jaryn stav nebo něco takového*“, o společnosti MAT-FI „*na stavbě zaslechl*“, že provádí stavební práce pro žalobce, L., že „*se tam nějaká firma Jarys ptala na práci*“ a měl povědomí o dalších dvou sporných dodavatelích, K. pouze potvrdil existenci ukrajinských dělníků, sporné společnosti, na něž by tázan, vůbec neznal). Svědkyně R. pouze potvrdila existenci zaměstnanců společnosti MAT-FI a zaúčtování úhrady faktur se žalobcem b). Svědek F. vypověděl, že pracoval rozhodném období pro žalobce b) jako zaměstnanec MAT-FI a vybavil si některé konkrétní stavební akce. Uvedené svědecké výpovědi mohou být nepřímými důkazy ke skutečnosti, že společnosti MAT-FI, APECKA STAVBY a JARYS (popř. někdo, kdo vystupoval jménem společnosti JARYS), vyvíjely nějakou činnost v souvislosti se zakázkami žalobce b), avšak nebyly způsobilé plně prokázat všechna relevantní tvrzení daňových subjektů, a to ani v kontextu dalších důkazů v řízení shromážděných. A to včetně smluv se společností JARYS, které žalobce b) dle svého tvrzení dodatečně nalezl po pátrání ve svém účetnictví.
20. Pokud se týče vyhodnocení stavebních deníků, pak sami žalobci přiznávají, že bylo obvyklou praxí, že stavební deníky měly značné nedostatky a jejich obsah neodpovídal příslušné vyhlášce. Soud souhlasí, že za této situace nelze dospět k závěru, že absence pracovníků dodavatelů žalobce ve stavebních denících by automaticky znamenala, že se na daných zakázkách tito pracovníci nepodíleli, ale na druhou stranu z toho nelze nic dovodit ani ve prospěch tvrzení, že tam pracovali. Naopak absence povinného údaje je způsobilá posílit pochybnost správce daně a naprosto nijak nepomáhá žalobcům unést jejich důkazní břemeno. Dovolávají-li se žalobci rozsudku NSS č. j. 4 Afs 211/2017-34, pak tam byly mlhavé výpovědi svědků a neúplné stavební deníky deníky hodnoceny jako důvody pochybností správce daně, nikoli jako důkazy, kterými by měly být již nastalé pochybnosti rozptýleny. Jedná se tak o diametrálně odlišnou situaci v porovnání s projednávanými věcmi.
21. Obdobně se má věc s hodnocením výpovědi svědka J. S. Jakkoli lze souhlasit s tím, že plynutím času a s tím spojeným blednutím vzpomínek se svědecké výpovědi znehodnocují, tento svědek měl pomoci žalobci unést jeho důkazní břemeno, k čemuž nestačilo pouhé vybavení si názvu společnosti JARYS a toho, že nějakí její lidé pracovali na zakázkách žalobce b). Domněnka žalovaného, že svědek si vybavil název společnosti JARYS proto, že s ním byl v nedávné minulosti konfrontován během trestního řízení, je pro věc nerozhodná, neboť samotná výpověď není způsobilá (ani v kontextu s ostatními důkazy) prokázat všechna relevantní daňová tvrzení žalobce. A to je závěr, který i žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil.
22. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že skutečnosti nově zjištěné v odvolacím řízení byly pro zjištění pro věc rozhodného skutkového stavu bez významu. Problémem pro žalobce je to, že v dané fázi řízení nebylo důkazní břemeno na žalovaném, nýbrž na právě na žalobci.

23. Pokud se týče žalobcovy námitky, že správce daně nezformuloval řádně své pochybnosti, pak se soud neztotožňuje se žalobcem v tom, že by pochybnosti správce daně, jak jsou uvedeny výše, nebyly dostačující. Hotovostní platba je samozřejmě do určité výše za den naprosto legální možností platby, nicméně je faktem, že ne ve všech případech a objemech je obvyklá (ostatně jednatel JARYS uvedl, že dle jeho vnitřní směrnice by platby, jaké uvádí žalobce, měly být bezhotovostní), tato skutečnost tedy může být ve spojení s jinými skutečnostmi pojata do souboru důvodných pochybností. Rovněž tak nelze souhlasit se žalobcem, že by neřádné faktury nemohly založit dílčí pochybnosti, není-li prokázáno, že by se v praxi faktury vystavovaly řádně. Postačí, pokud obsah faktur nedostojí příslušným normám. Popření stavebních prací jednatelem tvrzených obchodních partnerů žalobce b), doplněné v jednom případě naprostým popřením toho, že by jej jednatel znal, ve druhém výslovným popřením přijetí financí dle předložených pokladních dokladů, pak soud na rozdíl od žalobce hodnotí jako kardinální důvod k pochybám a ve spojení s dalšími indiciemi za naprosto dostačující k přesunu důkazního břemene zpět na žalobce. Je sice pravdou, že jednatel MAT-FI se sám označil za nominálního jednatele, čímž je hodnota jeho výpovědi snížena, nicméně – i když nemusel vědět o veškeré hospodářské činnosti MAT-FI – byl schopen se vyjádřit k podobě podpisu a razítka na fakturách, jejichž autenticitu popřel. Nekomaktnost dodavatele v době daňové kontroly nemůže být kladena daňovému subjektu k tíži, v tom má žalobce pravdu; avšak v projednávané věci byla nekomaktnost APECKA STAVBY byla zjištěna již v období, kdy mělo k dodávkám pro žalobce docházet. Pokud se týče výtek žalobců ohledně toho, co jednotliví svědkové vědět mohli či nemohli, pak toto není rozhodné; rozhodné je, zda věděli to, co bylo nutno prokázat k unesení důkazního břemene tížícího žalobce. Žalobcem vytýkané nedostatky v kladení otázek jednatelem mohl žalobce snadno odstranit tím, že by se výsledku sám účastnil a otázky kladl. Jakákoli překážka mu v tomto směru nebyla orgány finanční správy položena. Nic nenasvědčuje tomu, že by vyslyšení svědkové byli motivováni vypovídat nepravdivě nebo zamlčet okolnosti pro věc důležité. Při hodnocení pochybností správce daně je třeba zdůraznit, že správci daně postačí, aby soubor důkazů zakládal jeho pochybnost. Proto jsou bezpředmětné námitky, že se neprokázal opak tvrzení žalobců, neboť postačilo tato tvrzení relevantně zpochybnit. Naproti tomu žalobci jsou nuceni při rozložení důkazního břemene prokázat, že věci se sběhly tak, jak uváděli ve svých daňových tvrzeních. K tomu jim nepostačí chabé nepřímé důkazy (někdo si vybaví jen název dodavatele; jeden pracovník potvrdí, že pracoval, aniž je schopen vypovídat dostatečně určité o ostatních pracovnících apod.), které navíc netvoří uzavřenou a logickou soustavu, jak požaduje judikatura, již se žalobce nepřipadně dovolává.
24. Je též pravdou, že daňový subjekt nemusí prokázat skutkový stav s „*absolutní jistotou*“, jak uvedl Ústavní soud v žalobcem citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014, nicméně důkazy snesené žalobcem musí být „*přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností*“, jak v přímé návaznosti na citovaný nálezh uvedl Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 8 Af 5/2015-82 ze dne 7. 6. 2018. Ani tomuto sníženému standardu ovšem žalobce nedostál.
25. Žalobci dále po námitkách týkajících se rozložení důkazního břemene namítali nesprávné posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů.
26. Žalobci tvrdí, že dojde-li k vyloučení možnosti, že reálně uskutečněné práce provedl sám žalobce, a přitom je prokázáno, že předmětné výdaje byly žalobcem skutečně vynaloženy, pak je již v zásadě bez významu, provedl-li práce subjekt odlišný od subjektu formálně deklarovaného na daňovém dokladu. Uvedený závěr, kterému nasvědčují některé citace

starší judikatury, je však recentní judikaturou jednoznačně překonán, jak je vyloženo výše v odst. 15 tohoto rozsudku. Jak správně uvedl žalovaný s odkazem na příslušnou judikaturu ve vyjádření k žalobám (s. 10-12), předmětem nynějšího sporu není skutečnost, zda byly stavební práce fakticky provedeny, ale zda byly provedeny deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou finanční úhradu. Náklad, u něž jednoznačně nebyl identifikován subjekt, podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 170/2017 ze dne 27. 9. 2017). V případě žalobců přetrvaly pochyby (1) kdo byli dodavatelé posuzovaných plnění, (2) v jakém rozsahu a (3) v jaké ceně. Námitka žalobců ohledně nesprávného posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů tedy důvodná není.

27. Žalobci v žalobě dále namítali, že žalovaný nesprávně hodnotil jejich dobrou víru s ohledem na hodnocení interních kontrolních mechanismů žalobce b). Žalovaný je dle žalobců odtržen od podnikatelské reality v oboru stavebnictví, neboť dojednání neodborných, avšak nezbytných stavebních prací se vyznačuje nízkou mírou formálnosti. Je nutno operativně reagovat na aktuální potřeby. Cenové hledisko je v takových případech často upozorněno hlediskem časovým (okamžitá realizace zakázky). Navíc žalobci byli od roku 2012 chráněni před případnými podvodníky institutem přenesené daňové povinnosti. K tomu soud pro stručnost odkazuje na klíčový důvod vypořádání této námítky žalovaným – že v dané věci byla daň doměřena pro neunesení důkazního břemene ze strany žalobců, nikoli pro prokázání jejich účasti na podvodu. Otázka jejich dobré víry tak není pro věc zásadní; okolnosti, z nichž žalovaný usuzoval na absenci této dobré víry mohou nicméně dle názoru soudu sloužit k dokreslení shora popsanych okolností vzbuzujících důvodnou pochybnost žalovaného (ostatně se v napadeném rozhodnutí tyto okolnosti prolínají). Poukaz žalobců na potřebu operativnosti neneguje všechny okolnosti vyhodnocené žalovaným jako nasvědčující absenci dobré víry v odst. 117-118 napadeného rozhodnutí (např. absence jakéhokoli prověření spojitosti osoby, která jedná za obchodní společnost, s touto společností).
28. Konečně žalobci v žalobě (a následně v replice) vznesli poslední námitku, a sice, že v jejich věci měl správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobcům náklady minimálně nutné (neboli esenciální).
29. Žalobci s poukazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017 akcentoval, že ani případná důkazní nouze ve vztahu k prokázání daňové uznatelnosti výdajů totiž neznamená, že výdaje mohou být při stanovení daně zcela ignorovány. Vyloučením sporných výdajů, tvořících 35,34 % všech výdajů žalobce, došlo k účetnímu zvýšení zisku žalobců z 1,45 % na 36,4 %, což je hodnota naprosto ekonomicky nereálná, neboť v rozhodném období docházelo v odvětví stavebnictví dokonce k realizaci zakázek s negativní marží, což doložil odkazem na veřejně dostupné zdroje. Absurdnost postupu správce daně pak dle žalobce vynikne ještě více, pokud budou zpochybněné výdaje vztaheny nejen k hodnotám za celé zdaňovací období, ale ke konkrétním stavebním zakázkám: zisk na zakázce v Ostravě by činil 80 % (přitom – pro srovnání – u jiné zakázky žalobce b) z roku 2011 byl zisk jen 0,79 %). Názor, žalovaného, že se žalobce domáhá nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek, je v rozporu s názorem NSS, vysloveným v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016-43 ze dne 31. 5. 2017, dle něž lze poznatky získané dokazováním využít jako pomůcky. Žalobce dále poukázal na to, že dle judikatury nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat vždy ve vztahu ke konkrétní věci ve všech souvislostech (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016). Pokud žalovaný tvrdil, že tzv. esenciální výdaje je

možno aplikovat jen v případě, kdy z dokazování plyne, že stavební práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, jedná se o mylný názor; dovolává-li se žalovaný rozsudku č. j. 10 Afs 26/2018 ze dne 12. 7. 2018, činí tak nepřipadně, neboť takový závěr z něj dovodit nelze. Tento rozsudek se týkal totiž situace, kdy vůbec nebylo prokázáno, zda se sporné obchodní transakce uskutečnily. Naproti tomu stanovením daně podle pomůcek se měl dle NSS zabývat správce daně ve věcech sp. zn. 5 Afs 162/2014 či sp. zn. 2 Afs 398/2017, kde byl zpochybněn rozsah uskutečněných stavebních prací, či sp. zn. 2 Afs 97/2018, kde byly pochybnosti o dodavateli, rozsahu a ceně pořízení kovového šrotu žalobcem.

30. Tato poslední žalobní námitka je důvodná.
31. Žalovaný se odepřením stanovení daně podle pomůcek při zohlednění esenciálních výdajů zabývá na str. 42-46 napadených rozhodnutí. I při zohlednění judikatury nejpřísnější vůči daňovým subjektům je nutno trvat na jasném, úplném a přesvědčivém zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem daného případu (srov. odst. 15 tohoto rozsudku). Žalovaný však odkazuje na své propočty, že neuznáním sporných výdajů došlo za zdaňovací období roku 2012 ke zvýšení zisku z 1,45 % na 36,4 %, kdy podíl vyloučených výdajů činí 35,44 % všech výdajů daňového subjektu za dané období. Pak pouze prohlásí, že takováto část daňové evidence není podstatnou z hlediska podmínek pro přechod na stanovení daně dle pomůcek. Toto je dle soudu nedostatečné zdůvodnění a zakládá dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Jestliže podíl vyloučených výdajů způsobí, že se výše zisku zvedne o celý řád, a dostane se tak do ekonomicky naprosto neuskutečnitelných a absurdních čísel, nelze hovořit o tom, že by daňová evidence nebyla zpochybněna podstatně. Žalováním uváděný rozsudek č. j. 4 Afs 25/2015-39 ze dne 21. 4. 2015 je nepřiléhavý, neboť nehovoří o esenciálních nákladech, ale odmítá poměrné krácení zdanitelných příjmů ve vztahu k neuznaným výdajům, což je zcela jiný postup. Soud dále plně souhlasí se žalobcem v tom, že je nesprávné tvrzení žalovaného, že se žalobce domáhá nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek. Takovýto názor byl ustálenou, dlouhodobou a bohatou judikaturou dávno překonán. Zcela mylné je tvrzení žalovaného, že esenciální náklady je nutné aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Tyto podmínky naopak – jak plyne z výše uvedeného odůvodnění – jsou předpokladem pro uznání všech takto prokázaných nákladů. Uvedený právní názor je nesprávný a zakládá i nezákonnost napadeného rozhodnutí.
32. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, soud napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný v dalším řízení opustí názor, že esenciální náklady je nutné aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Dále žalovaný nově zhodnotí možnost stanovení daně dle pomůcek se zohledněním tzv. esenciálních nákladů, přičemž bude vycházet z té judikatorní větve, která vychází z postulátu formulovaného Ústavním soudem, že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj). Tato větev vede k pravidelnému přiznávání esenciálních nákladů, protože jen tak je respektován zmíněný ústavní pokyn, jak vyloženo výše v odst. 15 tohoto rozsudku.

33. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl zavázán k úhradě důvodně vynaložených nákladů řízení procesně úspěšných žalobců.
34. Uplatněné náklady každého z žalobců tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč, odměna zástupce za tři úkony právní služby – a to převzetí věci, sepsí žaloby a sepsí repliky dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“) částku 3 100 Kč a tři režijní paušály po 300 Kč. Jelikož je právní zástupce plátcem DPH, je jeho odměna navýšena o částku 2 142 Kč, která odpovídá 21% DPH. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí u každého žalobce 16 342 Kč.
35. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 21. dubna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu