



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: J. N.

zastoupený 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. 39290/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018,
ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 39290/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018 **se zrušuje** a
věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci 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 se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 39290/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) č. j. 1900568/17/3215-50522-803382 ze dne 25. 4. 2017. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci za rok 2011 doměřena daň ve výši 375 498 Kč, doměřen daňový bonus ve výši -16 287 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 78 357 Kč. Daň byla doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně prokázání provedení stavebních prací společností JARYS stav spol. s r. o. (dále jen „JARYS“) v deklarovaném rozsahu a ceně a jejich skutečnou úhradu. Uplatněné výdaje nebyly žalobci uznány, a to ani v nezbytné minimální výši.
2. Žalobce v podané žalobě namítal, že to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu k tvrzením žalobce, uvedeným v jeho daňovém přiznání (bod III. žaloby); dále namítal, 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); konečně žalobce namítal, že mu měly být v krajním případě uznány alespoň náklady minimálně nutné (esenciální), kdy vyloučením sporných výdajů došlo k navýšení zisku žalobce na číslo ekonomicky naprosto nereálné – byly tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně dle pomůcek (bod V. žaloby).
3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 18. 1. 2019 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesené žalobní body. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žaloby.
4. Žalobce dne 1. 4. 2019 reagoval replikou, v níž setrval na svých procesních pozicích a poukázal 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.
5. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně zahájil u žalobce dne 10. 3. 2015 daňovou kontrolu na dani z příjmů za zdaňovací roku 2011. Předmětem činnosti žalobce v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolační a zednické. Dle správce daně žalobce neprokázal provedení stavebních prací společností JARYS v deklarovaném rozsahu a ceně a jejich úhradu. Správce daně proto dospěl k závěru o daňové neúčinnosti výdajů, které žalobce uplatnil za provedení stavebních prací

společností JARYS, a to ve výši 2 611 906 Kč. O uvedenou částku byl proto správcem daně zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji žalobce. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupkyní žalobce projednána dne 20. 4. 2017. Na základě závěrů, uvedených ve zprávě o daňové kontrole vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, které žalobce napadl odvoláním dne 26. 5. 2017. Žalovaný nechal v rámci odvolacího řízení doplnit dokazování a napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

6. 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.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
7. 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.
8. 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 žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti
9. 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.
10. 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.
11. 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.
12. 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*

poměrovat 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.

13. Žalobce v žalobě předně namítal, že žalovaný nesprávně vyhodnotil rozložení důkazního břemene. Žalobce předložil 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 napadené rozhodnutí a tam citovanou bohatou judikaturu NSS (str. 6-11).

14. Správce daně formuloval konkrétní skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost předložených dokladů. Jednalo se o výlučně hotovostní platby, absence dostatečné specifikace plnění na fakturách a prohlášení jednatele společnosti JARYS, že se žalobcem nikdy žádné obchody neuskutečnil, ani jej nezná.
15. Jestliže tedy správce daně kvalifikovaně zpochybnil doklady předložené žalobcem, bylo na žalobci prokázat jím tvrzené skutečnosti, a to nabídnutím důkazů, jež by byly přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo učinit potřebný závěr bez vážných pochybností.
16. Optikou této povinnosti žalobce je třeba nahlížet na jeho další žalobní bod, že správce daně nesprávně vyhodnotil svědecké výpovědi svědků V.a L. Mlhavé výpovědi svědků (V.a hovořil o společnosti „*Jaryn stav nebo něco takového*“, L., že „*se tam nějaká firma Jarys ptala na práci*“) sice mohou být nepřímými důkazy ke skutečnosti že někdo, kdo vystupoval jménem společnosti JARYS, vyvíjel nějakou činnost v souvislosti se zakázkami žalobce, avšak nebyly způsobilé plně prokázat tvrzení daňového subjektu, a to ani v kontextu dalších důkazů v řízení shromážděných. A to včetně smluv se společností JARYS, které žalobce dle svého tvrzení dodatečně našel po pátrání ve svém účetnictví.
17. Pokud se týče vyhodnocení stavebních deníků, pak sám žalobce přiznává, 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 žalobci unést jeho důkazní břemeno. Dovolává-li se žalobce 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 projednávanou věcí.
18. 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. 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.
19. 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.
20. 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 možnosti 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 domnělého obchodního partnera žalobce a naprosté popření toho, že by jej znal, 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. 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 nenásvědčuje tomu, že by vyslýchaný jednatel byl motivován 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, kdežto žalobce je nucen při rozložení důkazního břemene prokázat, že věci se sběhly tak, jak uváděl ve svém daňovém tvrzení. K tomu mu nepostačí velmi chabé nepřímé důkazy (někdo si vybaví jen název dodavatele), které navíc netvoří uzavřenou a logickou soustavu, jak požaduje judikatura, již se žalobce nepřipadně dovolává.

21. 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.
22. Žalobce dále po námitkách týkajících se rozložení důkazního břemene namítal nesprávné posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů.
23. Žalobce 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. 12 tohoto rozsudku. Jak správně uvedl žalovaný s odkazem na příslušnou judikaturu ve vyjádření k žalobě (s. 8-10), předmětem nynějšího sporu není skutečnost, zda byly stavební práce fakticky provedeny, ale zda byly provedeny společností JARYS v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou finanční úhradu. Náklad, u nějž 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 žalobce přetrvaly pochyby (1) kdo byl dodavatelem posuzovaných plnění, (2) v jakém rozsahu a (3) v jaké ceně. Námitka žalobce ohledně nesprávného posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů tedy důvodná není.
24. Konečně žalobce v žalobě (a následně v replice) vznesl poslední námitku, a sice, že v jeho věci měl správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobci náklady minimálně nutné (neboli esenciální).
25. Žalobce 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 21,62 % všech výdajů žalobce, došlo k účetnímu zvýšení zisku žalobce z 2,5 % na 23,5 %, 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 vztaženy nejen k hodnotám za celé zdaňovací období, ale ke konkrétním stavebním zakázkám: zisk na zakázce v Ostravě by činil 80 % a ve Frýdku-Místku dokonce 100 % (přitom u dvou jiných zakázek žalobce ze stejného období byl v jednom případě zisk 0,79 % a ve druhém případě zisku dosaženo vůbec nebylo). Názor, žalovaného, že se žalobce domáhá nepřípustné 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.

26. Tato poslední žalobní námitka je důvodná.
27. Žalobce se odepřením stanovení daně podle pomůcek při zohlednění esenciálních výdajů zabývá na str. 29-31 napadeného rozhodnutí. I při zohlednění judikatury nejprísnější 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. 12 tohoto rozsudku). Žalovaný však odkazuje na své propočty, že neuznáním sporných výdajů došlo za zdaňovací období roku 2011 ke zvýšení zisku z 2,5 % na 23,5 %, kdy podíl vyloučených výdajů činí 21,62 % všech výdajů žalobce 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. Žalovaným 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 nepřípustné 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.

28. 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. 12 tohoto rozsudku.

29. 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 úspěšného žalobce.
30. Uplatněné náklady žalobce 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 16 342 Kč.
31. 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