



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: X
sídlem X
zastoupena X
sídlem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2018, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 9. 2018, č. j. X, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 9. 2017, č. j. X a č. j. X.
2. Žalobkyně podala za uvedená zdaňovací období řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Správce daně zahájil při ústním jednání dne 27. 1. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu prověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2012 a rok 2013. Správce daně se v průběhu daňové kontroly zaměřil na oprávněnost žalobkyní deklarovaných nákladů X (dále jen „X“), X (dále jen „X „ Liberecká rozvojová agentura X, obecně prospěšná společnost (dále jen „X“) daňově uplatněných v předmětných daňových přiznáních jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
3. Správce daně vydal v průběhu daňové kontroly dvě výzvy k prokázání skutečností, a to zda část daňově uplatněných nákladů splňuje podmínky uvedené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v nichž žalobkyni vysvětlil, z jakých důvodů má pochybnosti, že předmětné subdodávky stavebních prací byly provedeny tak, jak bylo na předložených fakturách uvedeno, a že byly provedeny dodavatelem, který je uveden jako výstavce faktury. Žalobkyni vyzval, aby prokázala, že předmětné náklady byly použity na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že stavební práce uvedené na fakturách byly provedeny tak, jak je na nich uvedeno, a dodavatelem, který je vystavil. Žalobkyně se k výzvám vyjádřila a svá vyjádření několikrát doplnila.
4. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 30. 3. 2017. Žalobkyně na výsledek kontrolního zjištění reagovala, správce daně se jejími vyjádřeními zabýval, provedl navrhované svědecké výpovědi a další důkazní prostředky a sdělil žalobkyni své stanovisko k jejím vyjádřením. Správce daně následně dne 13. 9. 2017 projednal se žalobkyní zprávu o daňové kontrole.
5. Ze zprávy o X, X, X, X, X a X, tedy neprokázala, že do nákladů ovlivňujících základ daně z příjmů právnických osob zahrnula náklady zaúčtované na základě daňových dokladů od uvedených společností v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani neprokázala, jaké náklady v souvislosti se zakázkami, na kterých se podílela, skutečně vynaložila. Na základě toho byl správcem daně žalobkyni zvýšen základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 o celkovou částku 8 682 908 Kč a za zdaňovací období roku 2013 o celkovou částku 4 405 800 Kč.

6. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 14. 9. 2017 dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, jimiž za zdaňovací období roku 2012 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 1 649 770 Kč a sdělil penále ve výši 329 954 Kč a za zdaňovací období roku 2013 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 837 140 Kč a sdělil penále ve výši 167 428 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala.
7. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2018 shora popsaným způsobem. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zrekapituloval závěry správce daně, poté se věnoval rozboru právní úpravy práva na odečtení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a shrnul judikaturní závěry správních soudů a rovněž Ústavního soudu týkající se daňově uznatelných nákladů a rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt.
8. Dále žalovaný podrobně přezkoumal postup správce daně při provádění daňové kontroly. Žalovaný se zaměřil na správcem daně provedené dokazování, u každého provedeného důkazu zkoumal, co bylo předmětným důkazním prostředkem prokázáno a o čem zůstaly pochybnosti ve vztahu k předmětu a rozsahu daňové kontroly a jak byl důkaz správcem daně zhodnocen. Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně nesplnila při dokazování svou zákonnou povinnost dle § 92 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když správci daně neprokázala, že stavební práce provedly skutečně společnosti Dunton Invest, X, X, X, X a X a že k vynaložení nákladů došlo tak, jak je uvedeno v předložených daňových dokladech, tj. v deklarované výši za deklarované plnění.
9. Odvolací námitku žalobkyně, že správní orgán přičítal k tíži žalobkyně skutečnost mimo sféru její právní odpovědnosti, že dodavatelé žalobkyně X, X, X, X, X a X zůstali na výzvu správce daně nekontaktní, nepovažoval žalovaný za důvodnou, protože nekontaktnost uvedených dodavatelů jako taková nebyla důvodem k neuznání oprávněnosti uplatnění daňově účinných nákladů žalobkyně. Tato skutečnost byla pouze jednou z indicií zakládající pochybnosti správce daně, které v součtu vyvolaly u správce daně důvodné pochybnosti o daňové uznatelnosti nákladů tvrzených žalobkyní. Pokud jde o namítanou ochranu dobré víry žalobkyně v standardnost transakcí s dodavateli, žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno, že by si žalobkyně před zahájením spolupráce své dodavatele jakkoliv ověřovala.
10. Ani námitce nesprávného hodnocení důkazních prostředků žalovaný nepřisvědčil. Jednatelům dodavatelských společností X (pan X), X (pan X) a X (X) se výzvu k podání svědeckých výpovědí nepodařilo doručit, pan X, jednatel dodavatelské společnosti X, využil svého práva nevypovídat, pan X, zakladatel společnosti X, vypověděl, že na subdodavatelskou zakázku pro žalobkyni v předmětné době ani na vystavení předložených faktur si nevzpomíná a nemůže je potvrdit, a svědecká výpověď pana X, jednatele společnosti X, byla hodnocena správcem daně pro rozporuplnost jako nevěrohodná, s čímž souhlasil i žalovaný. Také hodnocení dalších svědeckých výpovědí, konkrétně pana X, pana X, pana X, pana X, pana X a paní X, že svědci jednoznačně nepotvrdili skutečné poskytnutí deklarovaných plnění uvedenými dodavateli žalobkyni, považoval žalovaný za správné a logické. Dle žalovaného správce daně v rámci daňové

kontroly zákonným způsobem provedl všechny žalobkyní navržené a proveditelné důkazy, a postup a závěry správce daně byly v souladu se zásadou spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů.

11. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že správce daně neprokázal důvodnost svých pochyb a neunesl tak důkazní břemeno, které mu ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný uvedl, že žalobkyně sice unesla své prvotní důkazní břemeno předložením svého účetnictví, správci daně však vznikly důvodné pochyby o přijetí stavebních prací fakturovaných deklarovanými dodavateli na předložených dokladech, které žalobkyni řádně sdělil a zdůvodnil. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobkyni a bylo na ní, aby prokázala jinými důkazními prostředky, za jakých okolností k vynaložení výdajů skutečně došlo. Po provedeném dokazování přetrvaly pochybnosti správce daně ohledně osoby skutečného dodavatele a faktického vynaložení výdajů v deklarované výši právě za deklarované plnění. Žalovaný tak přisvědčil správci daně v závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a v důsledku toho nebyly uznány náklady za plnění, jež měly poskytnout společnosti X, X, X, X, X a X.
12. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že přílohy daňových dokladů dostatečně specifikují druh provedených stavebních prací a odsouhlasení fakturace. Vzhledem k tomu, že v předložených smlouvách o dílo nebyl předmět dodávek specifikován, daňové doklady neobsahují podrobnější specifikaci předmětu plnění a předmět plnění nebyl žalobkyní prokázán ani jinak, žalovaný přisvědčil závěru správce daně, že v daňovém řízení nebylo zjištěno ani prokázáno, co bylo předmětem dodávek.
13. Žalovaný zdůraznil, že správce daně ani ve výzvách k prokázání skutečností, ani v protokolu o výsledku kontrolních zjištění nevznesl pochybnosti ohledně obvyklosti výše fakturovaných cen, nýbrž vždy požadoval prokázání daňové uznatelnosti posuzovaných nákladů. Obě výzvy k prokázání skutečností pak posoudil jako dostatečně konkrétní, určité, srozumitelné a tedy splnitelné.
14. Žalovaný také vyložil, že institut stanovení daně podle pomůcek je subsidiární ke stanovení daně dokazováním, tedy až když není možné stanovit daň dokazováním, lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný proto přisvědčil správci daně, že bylo možné stanovit daň dokazováním, a přestože žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále žalovaný uvedl, že aby bylo možné nerovnováhu mezi příjmy a výdaji zmírnit uznáním tzv. minimálně nutných nákladů, je nutné, aby z dokazování plynulo, že práce byly poskytnuty, byl znám jejich rozsah a dodavatel. Žalovaný uzavřel, že v daném případě nebylo možné uznat minimální nutné náklady u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním.
15. Z uvedených důvodů žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 vydané správcem daně.

II. Žaloba

16. Ve včasné žalobě žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu a nesprávné aplikace právních předpisů.

Dle žalobkyně žalovaný ani správce daně neunesli své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prvotní důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu sice stíhá daňový subjekt, ale poté se přesouvá dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na správce daně, který jej neunesle pouhým uváděním jakýchkoliv pochybností, ale musí prokázat nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost či neúplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně ani žalovaný toto důkazní břemeno neunesli. Dále žalobkyně uvedla, že daňová kontrola byla účelově vedena proti společnostem X, X, X, X, X a X, protože jiní dodavatelé žalobkyně nebyli správcem daně ani vyzváni k poskytnutí součinnosti při daňové kontrole.

17. Žalobkyně také namítala nepřezkoumatelnost napadnutého rozhodnutí z důvodu vnitřní rozpornosti, když na jedné straně žalovaný a správce daně neuznali žádné daňově účinné náklady na stavební práce provedené uvedenými dodavateli, ale na straně druhé samotné provedení stavebních prací nerozporovali.
18. Žalobkyně dovozovala z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45, a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, že pokud měl správce daně prokázáno, že výdaj byl skutečně vynaložen, avšak nebylo prokázáno, kým bylo plnění poskytnuto, nelze takový výdaj vyloučit. Žalobkyně považovala svědecké výpovědi pana X, pana X, paní X, pana X a pana X za prokazující, že se žalobkyně podílela na všech zakázkách, jak byly uvedeny v daňových dokladech. Dále svědkové pan X, pan X, paní X, pan X, pan X a pan X ve svých výpovědích potvrdili faktickou existenci subdodavatelských vztahů. Pokud správce daně měl i poté pochybnosti o faktické existenci prací či subdodavatelských vztahů, měl pokračovat v dalším dokazování ať už dalším výsledkem svědků nebo vyžádáním stavebních deníků a ověřením, zda žalobkyně disponovala dostatečným počtem zaměstnanců. Pokud dostatečným počtem zaměstnanců nedisponoval, je předpoklad, že práce byly provedeny subdodavatelsky.
19. Žalobkyně dále zpochybňovala hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí správcem daně a žalovaným. Ke svědecké výpovědi paní X, zákaznice žalobkyně, uvedla, že rozpor v měsíci provedení prací byl bezvýznamný v důsledku čtyřletého časového odstupu od chvíle, kdy se události odehrály, a že X (dále jen „X“), žalobkyně namítla, že jmenovité otázky zástupce žalobkyně při výslechu svědka na dodavatelské společnosti X, X a X nelze považovat za návodné vzhledem k tomu, že od událostí uplynuly již čtyři roky, a že tvrzení svědka o nějaké skutečnosti lze použít samo o sobě jako důkaz, který není nutné nijak ověřovat. Svědeckou výpověď pana X, stavbyvedoucího společnosti X, s.r.o. (dále jen „X“), pak dle žalobkyně nezpochybňovala skutečnost, že pro něj nebylo rozpoznatelné, zda se jednalo o zaměstnance žalobkyně nebo subdodavatelské společnosti, ani to, že si jako stavbyvedoucí nevedl jmenný seznam osob na stavbě. Při hodnocení výpovědi svědka pana J. H., dodavatele žalobkyně, nevzal správce daně v potaz, že tento svědek výslovně uvedl, že byl přítomen schůzce, na které si jednatel žalobkyně a jednatel X, a že svědek nemohl mít povědomí o dělnících z Rumunska, když na stavbách tlumočil z ukrajinštiny. Svědek pan X, zaměstnanec žalobkyně, uvedl, jakou pozici u žalobkyně zastával, jaké práce prováděl a na jakých zakázkách participoval, a tak potvrdil minimálně faktickou existenci

předmětných plnění. K hodnocení svědecké výpovědi pana X, zaměstnance žalobkyně, žalobkyně uvedla, že ani zaměstnání u žalobkyně ani obsáhlé doplnění informací o subdodavatelských vztazích bez přímé otázky správce daně nezpochybňuje nestrannost tohoto svědka. Hodnocení výpovědi svědka pana X, jednatele společnosti X, jako nevěrohodné bylo dle žalobkyně postaveno na dílčích nepřesnostech, které nejsou vážnými rozpory v souladu s ustálenou judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2012, sp. zn. 26 Cdo 1239/2011) a na nesprávné interpretaci postupu objednatele a dodavatele při potvrzování stavebních prací. Odepření svědecké výpovědi panem X, jednatelem společnosti X, nebylo možné klást k tíži žalobkyně, což však správce daně učinil, když tuto skutečnost vyhodnotil jako okolnost posilující jeho pochybnosti o skutečné výši vynaložených nákladů. Žalobkyně nepovažovala za příléhavé odkazy žalovaného na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2012, č. j. 7 Afs 82/2011-137, ani ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Afs 56/2016-39, neboť skutková zjištění byla v případech řešených těmito rozsudky odlišná od projednávané věci.

20. Žalobkyně dále zpochybňovala hodnocení listin, které předložila správci daně jako důkazní prostředky. Bylo běžnou praxí, že smlouvy o dílo se uzavíraly ve formě rámcových smluv, které neobsahovaly detailní specifikaci provedených prací, ty byly specifikovány *ad hoc* na jednotlivých daňových dokladech a jejich přílohách, ze kterých byly provedené práce, jejich rozsah násobený sjednanou cenou a výsledná cena seznatelné. Dle žalobkyně nemůže obstat ani hodnocení správce daně, že přílohy daňových dokladů neobsahovaly podpisy přebírajícího a předávajícího a ani identifikaci obchodního případu, protože podpisy stran nebyly zákonnou náležitostí příloh a vyplývaly ze samotných daňových dokladů, které byly vystavovány *ad hoc* na základě ústních dohod k rámcovým smlouvám o dílo. Předložené fotografie pak dokazovaly, že X, X a X předložila kopie dohod o provedení práce nepodepsané za zaměstnavatele, což však nemělo bránit identifikaci zaměstnanců na základě dalšího dokazování. Žalobkyně také nesouhlasila s hodnocením potvrzení společností X a X, odběratelů žalobkyně, o faktické participaci žalobkyně na stavbách a existenci dodavatelských vztahů žalobkyně a společností X, X, X, X a X jako účelového, protože jeho účelovost žalovaný ani správce daně nijak neprokázali. Žalobkyně se dále vyjádřila k platbám ve prospěch bankovního účtu dodavatele X, tak, že skutečnost, že finanční prostředky z účtu X byly vybrány v hotovosti v den připsání, nemá z hlediska otázky faktického poskytnutí prací žádný význam. Žalobkyně sice uznala chyby ve vystavených dokladech, avšak poukázala na to, že nejasnosti mohly být objasněny dalším dokazováním, nebo nemají souvislost s přijetím prací od jejích subdodavatelů. Ke zpochybnění pravosti podpisů jednatelů dodavatelů na daňových dokladech žalobkyně uvedla, že podpis není jejich povinnou náležitostí a nadto bylo běžnou praxí, že podpisové oprávnění měly ve společnostech i jiné pověřené osoby.
21. K hodnocení důkazních prostředků ve vztahu ke společnosti X žalobkyně namítala, že svědek pan X, zakladatel společnosti X, nerozporoval pravost faktur a výslovně nepopřel, že k deklarovaným pracím došlo. Žalovaný nevzal v potaz fotografie rekonstrukce ani skutečnost, že žalobkyně nedisponovala v předmětné době žádnými zaměstnanci, dále

nedůvodně zpochybnil platby za provedené práce i fakturaci pro nesoulad dat předání prací a fakturace.

22. Na základě výše uvedeného tedy žalobkyně namítala, že správce daně ani žalovaný neměli dostatečně zjištěný skutkový stav a že faktickou existenci plnění a subdodavatelských vztahů nevyvrátili, čímž neunesli své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Jestliže správce daně ani žalovaný neměli pochybnosti o faktické existenci prací, bylo dle žalobkyně zcela v rozporu s ustálenou judikaturou nezohlednit náklady na tyto práce, které reálně vznikly. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017,

č. j. 2 Afs 160/2016-38, žalobkyně namítala, že správce daně a žalovaný měli stanovit tzv. minimální nutné náklady pomocí pomůcek tak, jakoby žalobkyně předmětné práce provedla sama. Právě ve vnitřní rozpornosti, když na straně jedné správce daně a žalovaný fakticky neuznali žádné náklady na zakázky od deklarovaných dodavatelů a na straně druhé sami explicitně uváděli, že nerozporují existenci těchto prací, spatřovala žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

23. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

24. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný trval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí a odkázal na jeho odůvodnění. Meritum sporu žalovaný spatřoval v posouzení právní otázky, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve věci prokázání skutečně vynaložených nákladů a oprávněnosti jejich zahrnutí do nákladů ovlivňujících základ daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

25. K rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a žalovaného, resp. správce daně, žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125,

ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31. Zdůraznil, že správce daně prokázal pochybnosti o věrohodnosti části účetnictví žalobkyně týkající

se uplatněných nákladů za stavební práce a důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni. Bylo proto její povinností prokázat jakýmkoliv důkazními prostředky, za jakých okolností k vynaložení výdajů skutečně došlo. I přes rozsáhlé dokazování žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, protože nepředložila takové důkazní prostředky, které by vytvořily důvěryhodný a jednoznačný obraz o deklarovaných obchodních vztazích, o osobě skutečného dodavatele, ani o tom, že deklarovaný výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění.

26. K námitce týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků žalovaný konstatoval, že správce daně se navrženými důkazními prostředky zabýval, hodnotil jednotlivě i v souvislostech všechny důkazní prostředky doložené žalobkyní i získané vlastním šetřením a postupoval tak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu.

27. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro vnitřní rozpornost žalovaný pak uvedl, že si žalovaný i správce daně uvědomovali, že k dosažení deklarovaných výnosů musely být vynaloženy nějaké náklady. Podle žalovaného jde však k tíži žalobkyně, že na výzvu správce daně nebyla schopna předložit dostatečné důkazní prostředky k prokázání faktického uskutečnění fakturovaného plnění deklarovanými dodavateli v rozsahu a ceně uvedené na předmětných dodavatelských fakturách dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tzv. minimální nutné náklady je možné aplikovat pouze v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, což nebyl případ žalobkyně.
28. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť napadené rozhodnutí netrpí tvrzenými nezákonnostmi.

IV. Replika

29. V replice žalobkyně trvala na všech skutečnostech uvedených v žalobě a k vyjádření žalovaného s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 4 Afs 298/2018-49, zdůraznila, že ačkoliv prvotní důkazní břemeno v daňovém řízení tížilo žalobkyni, ani správce daně a žalovaný nemohli v průběhu daňové kontroly zůstat nečinní a měli dbát na to, aby byly rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji. Žalobkyně zopakovala, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili existenci plnění a tedy s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, měla být sporná plnění uznána jako náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

V. Posouzení věci krajským soudem

30. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
31. Soud předesílá, že napadené rozhodnutí žalovaného a vydané platební výměry považuje za plně přezkoumatelné. V odůvodnění rozhodnutí vydaných v obou stupních daňového řízení jsou vylíčeny konkrétní skutkové okolnosti, o něž jsou rozhodnutí opřena, uvedeny úvahy, kterými se daňové orgány řídily, i popsány závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěly.
32. Podstatou sporu je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro odečtení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
33. Protože žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul zákonné podmínky pro uznání odečtu nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně z příjmu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu a obsáhle citoval a odkazoval na

judikaturu Nejvyššího správního soudu související s danou problematikou, není třeba, aby soud tato obecná východiska znovu opakoval, a dovoluje si proto odkázat na body [14] - [31] napadeného rozhodnutí. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase, rozsahu a konkrétní osobou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 232/2015-72). Pro oprávněnost zanesení nákladu do základu daně je tedy prokázání osoby pravého dodavatele plnění plně relevantní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Afs 56/2016-39, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31).

34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Důkazní břemeno nelze nicméně pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-42). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147).
35. Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předspsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní

břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, či již zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

36. Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73 *„že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“*
37. V posuzované věci se stěžejní námitky žalobkyně týkaly problematiky dokazování. Žalobkyně zejména tvrdila, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, nesprávně hodnotil důkazní prostředky, ignoroval žalobkyní předložené důkazy (prokázání provedení sjednaného díla svědecky, dokladově a samotnou existencí staveb) a držel se pouze účetních dokladů.
38. Krajský soud však došel k závěru, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal důvodnost svých pochyb, které odůvodňoval zejména vnitřními poměry dodavatelů. Na základě informací orgánů finanční správy správce daně zjistil, že dodavatelé X, X, X, X a X byli nekontaktní společnosti s virtuálními sídly, které zčásti neplnily své daňové povinnosti a neměly žádné zaměstnance. Ve vztahu ke společnosti X vzbudila u správce daně odůvodněné pochybnosti skutečnost, že se jednalo o obecně prospěšnou společnost, která ve svých daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty neuvedla žádná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti a nedeklarovala tak uskutečnění stavebních prací pro žalobkyni. Nic ve správním spisu přitom nenásvědčuje tomu, že by správce daně postupoval vůči jmenovaným dodavatelským společnostem žalobkyně účelově. Po provedeném dokazování u správce daně přetrvávaly pochyby, které byly odůvodněny jednoznačnými nesrovnalostmi ve svědeckých výpovědích a předložené dokumentaci. Správce daně nebyl dále povinen prokázat, že uvedené daňové náklady žalobkyně ve

smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a 2013 nejsou daňově uznatelné a jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, byl povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a to se mu podařilo. Správce daně tak plně unesl své důkazní břemeno a bylo na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzených výdajů jinými důkazními prostředky.

39. Řadu rozporů a nesrovnalostí zjistil správce daně v předložených rámcových smlouvách o dílo

a souvisejících fakturách a pokladních dokladech týkajících se X, X, X, X, X a X, které jsou podrobněji specifikované ve zprávě o daňové kontrole, a které se žalobkyni navrženými důkazy nepodařilo vyvrátit. Nesrovnalosti byly zejména v předložených daňových dokladech, kdy tyto daňové doklady neobsahovaly podrobnější specifikaci provedených prací (uváděly pouze fakturaci za provedení prací na „zakázkách X.“ nebo na „akci“ a případně název akce), přičemž přílohy daňových dokladů, které měly dle tvrzení žalobkyně konkretizovat provedené práce, byly listy papíru bez jakékoliv identifikace či podpisů výstavce, na nichž byl uveden toliko název akce, datum, název práce, jednotková cena, množství a cena celkem. Další nesrovnalosti spočívaly ve výrazné vizuální odlišnosti podpisů na pokladních dokladech osob jednajících za společností X, X a X od notářsky ověřených podpisů jednatelů za tyto společnosti, přičemž v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by za tyto společnosti jednaly jiné pověřené osoby odlišné od jejich jednatelů. Nadto rámcové smlouvy o dílo sice uváděly jako objednatele firmu a sídlo žalobkyně, ale identifikační číslo a informace o zápisu v obchodním rejstříku uváděly údaje náležející odlišné společnosti X (dále jen „X“), navíc rámcová smlouva o dílo mezi žalobkyní a společností X nebyla ani datována. Ve vztahu ke společnosti X správce daně identifikoval nesrovnalosti v účetnictví ohledně počtu plateb, variabilních symbolů a celkové uhrazené částky, které vyplynuly při porovnání tvrzení žalobkyně o úhradách dodavateli X s výpisy z účtů žalobkyně. Další pochybnosti správce daně způsobil fakt, že v některých případech daňový subjekt fakturoval stavební práce svým odběratelům dříve, než byly dle jeho tvrzení odsouhlaseny a předány jeho tvrzenými dodavateli. Žalobkyně uvedené nesrovnalosti nepopírala, naopak je zčásti označovala jako omluvitelné chyby v dokumentaci či pouhé nepodložené domněnky správce daně a zčásti jako běžnou praxi ve stavebnictví. Správce daně a žalovaný vyhodnotili správně, že takové nekonkrétní dokumenty nelze osvědčit jako důkazy o tom, že deklarovaný výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění.

40. Pochybnosti správce daně a žalovaného umocnily i provedené výslechy, které byly nekonkrétní nebo dokonce místy i odporovaly jiným důkazním prostředkům. Pan X, jednatel společnosti X uvedl v obou svých výpovědích údaje, které byly v přímém rozporu s tvrzeními žalobkyně i vlastními zjištěními správce daně, proto správce daně i žalovaný správně vyhodnotili jeho výpověď jako nevěrohodnou. Svědci pan X, stavbyvedoucí odběratele X, a pan X, stavbyvedoucí odběratele X, zcela obecně uvedli, že se na jejich zakázkách podílela žalobkyně s použitím zaměstnanců svých i jejich subdodavatelů, přičemž na názvy konkrétních subdodavatelů žalobkyně si byli schopni vzpomenout až po jejich uvedení zástupcem žalobkyně v přímé otázce na ně. Pan J. H., dodavatel žalobkyně v letech 2010 a 2011, vypověděl zcela obecně, že zprostředkoval kontakt žalobkyně na dodavatele X a že tlumočil na stavbách mezi dělníky z Ukrajiny a jednatelům žalobkyně, ale nebyl schopen věrohodně vysvětlit, zda se jednalo o dělníky dodavatele X či jiné. Pan X, zaměstnanec žalobkyně obecně uvedl, že z informací

od jednatele žalobkyně věděl, že jednou ze společností, se kterou spolupracovala žalobkyně, byl X, názvy ostatních si vybavil až po jejich uvedení zástupcem žalobkyně v přímé otázce na ně. Svědek pan X, rovněž zaměstnanec žalobkyně, konstatoval, že stavebních zakázek žalobkyně se subdodavatelsky účastnily společnosti X, X, X a X. Dle krajského soudu měl však správce daně oprávněné pochybnosti o jeho nestrannosti, neboť svědek byl před konáním svědecké výpovědi v kontaktu s žalobkyní, a ke svědecké výpovědi se dle vlastních slov dostavil z úcty k jednateři žalobkyně a ve snaze mu pomoci. X, zákaznice žalobkyně, pouze sdělila, že jí bylo jednatelem žalobkyně oznámeno, že práce budou provedeny subdodavatelsky společnostmi X a „X“, datum tvrzeného provedení prací (srpen 2012) pak nesouhlasilo s provedenou fakturací v měsíci červnu a červenci roku 2012. Svědek X ý, zakladatel společnosti X, vypověděl, že neví, že by vykonali a fakturovali nějaké stavební práce pro žalobkyni v předmětné době, nebyly mu známy smluvní vztahy s žalobkyní z dané doby ani předmětná zakázka. Svědkyně paní X, ředitelka společnosti X, uvedla, že k věci nemá co říci. Lze proto uzavřít, že správce daně a žalovaný vyhodnotili správně, že takové svědecké výpovědi nelze osvědčit jako důkazy o tom, že deklarovaný výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (k hodnocení svědeckých výpovědí soud v podrobnostech odkazuje na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí). Výpovědi dalších svědků navržených žalobkyní nebylo možné provést. Pan X jednatel společnosti X odmítl vypovídat. Ke svědecké výpovědi byli také předvoláváni pan X, jednatel společnosti X, X, jednatel společnosti X a pan X, jednatel společnosti X, kterým se předvolání nepodařilo z důvodu neznámého pobytu doručit, a tyto osoby nebyly vedeny v evidenci dlouhodobých ani trvalých pobytů na území České republiky.

41. Ani z fotodokumentace ze staveb ani z potvrzení společností X a X o spolupráci s žalobkyní formou přímých dodávek a subdodávek nevyplývalo, o jaké dělníky se na jednotlivých stavbách jednalo a pro jakou konkrétní společnost na stavbě pracovali. Dle výpovědi svědků pana J. K., stavbyvedoucího společnosti X, a pana X, stavbyvedoucího společnosti X, byly ve stavebních denících uvedeny pouze počty pracovníků a nelze z nich tedy seznat, o jaké pracovníky se konkrétně jednalo a k jaké společnosti patřili.
42. Není tedy pravdou, že správce daně důkazní prostředky předložené žalobkyní ignoroval, naopak i přes rozsáhlý proces dokazování, kdy byla vyslechnuta řada svědků i opakovaně, nebylo možné o tvrzených obchodních případech vytvořit jednoznačný a důvěryhodný obraz. Žalobkyně nedoložila takové důkazy, které by jednoznačně prokazovaly věcné plnění, tj. rozsah provedených prací a výši úhrady dle X, X, X, X, X a X. Správce daně a žalovaný tak správně vyhodnotili, že provedené svědecké výpovědi a listinné důkazy neprokázaly, že žalobkyně vynaložila sporné náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje.
43. Protože v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že zakázky pro odběratele žalobkyně byly realizovány, domáhala se žalobkyně stanovení daně z příjmů právnických osob podle daňových pomůcek. Stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek, je upraveno v § 98 odst. 1 daňového řádu. Dle první věty tohoto ustanovení platí, že, *„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.“

44. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (viz 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, bod 8). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však 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*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, bod 11).
45. V případě žalobkyně však účetnictví nebylo shledáno komplexně nevěrohodným, neprůkazným, neúplným či nesprávným. Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých z žalobkyní deklarovaných výdajů pak nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-77).
46. Žalobkyni pak lze dát obecně za pravdu, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky 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) není možné zcela opomenout výdaje, jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, ale které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje). Jinými slovy, uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tak poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). I s ohledem na žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, je však třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně

nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně - zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu. Ani v tomto ohledu nejsou podmínky pro zohlednění nutných výdajů naplněny. Žalobkyně se totiž mylí, pokud dovozuje, že správní orgány zpochybňovaly pouze dodavatele a nikoli také provedení prací. Žalovaný totiž ve svém rozhodnutí zcela jednoznačně identifikoval i pochybnosti o rozsahu provedených prací. Správní orgány také setrvale uváděly, že realizace zakázek pro odběratele nevypovídá nic o tom, v jakém rozsahu se na nich podíleli deklarovaní dodavatelé. Jestliže ale byli zpochybněni deklarovaní dodavatelé a současně nebylo objasněno, kdo a v jakém rozsahu práce provedl, těžko lze dovozovat, že o existenci (provedení) prací nejsou žádné pochyby.

47. Správce daně se možností přechodu k stanovení daně podle pomůcek zabýval na straně 56 zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 9. 2017 a žalovaný se k této otázce podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech [89] - [93]. Správní orgány také nevyloučily žalobkyni veškeré uplatněné výdaje. Ani skutečnost, že za zdaňovací období roku 2012 bylo zpochybněno 67 % celkových nákladů žalobkyně a za zdaňovací období roku 2013 dokonce 84 % není v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu automatickým důvodem ke zpochybnění celého účetnictví žalobkyně a přechodu ke stanovení daně podle pomůcek. Zdejší soud považuje shodně s žalovaným za klíčové, že žalobkyně měla dle vlastního vyjádření v předmětné době vlastní pracovníky, že měla dalších minimálně 13 dodavatelů podílejících se na stejných zakázkách, na nichž se podíleli dodavatelé, jejichž faktury byly zpochybněny, a že náklady žalobkyně na tyto subdodávky od ostatních dodavatelů správce daně ponechal daňově uznatelnými náklady. Ani v tomto případě tedy neuznání konkrétních výdajů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje tudíž nelze dle výše uvedené judikatury označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.
48. Vzhledem k uvedenému se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Jde pouze k tíži žalobkyně, že neprokázala faktické uskutečnění fakturovaného plnění právě deklarovanými dodavateli v rozsahu a ceně uvedené v předmětných fakturách dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

VI. Závěr a náklady řízení

49. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně a žalovaného.
51. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 12. března 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu