



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **CAHA spol. s r.o.**, IČ 27528669
sídlem Pražská 5, 530 06 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13890/18/5200-11431-706481,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 22. 2. 2017, č. j. 264689/17/2801-50524-609436, byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 471 960 Kč. Současně

žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 94 392 Kč).

2. Prvostupňový správce daně vyhodnotil jako daňově neúčinné výdaje na nákup komínu (částka 33 500,- Kč), na nákup topeniště (částka 32 360 Kč), na nákup příslušenství vozu Mercedes-Benz (částka 1 364 520 Kč) a výdaje za přípravné stavební práce, které měla provést Stavební a obchodní společnost Sprint, s. r. o. (1 020 000 Kč). Dále prvostupňový správce daně vyloučil odpisy hmotného majetku (částka 33 716 Kč).
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalobce většinu skutkových a právních závěrů prvostupňového správce daně akceptoval, nesouhlasil pouze s neuznáním výdajů vynaložených za přípravné stavební práce pro montáž technologického celku (daňový doklad č. 131/2012 se základem daně 420 000 Kč a daňový doklad č. 112/2012 se základem daně 600 000 Kč).
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13890/18/5200-11431-706481, odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 22. 2. 2017, č. j. 264689/17/2801-50524-609436, potvrdil, když stejně jako prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat, že předmětné stavební práce byly vykonány konkrétním subjektem odlišným od žalobce právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají předložené smlouvy o dílo, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly konkrétnímu subjektu vyplaceny sporné částky.
5. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí připomněl, že žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech na účet 518400 – „Výrobní služby“ přijatou fakturu č. 112/2012 ze dne 2. 11. 2012 na částku 600 000 Kč a fakturu č. 131/2012 ze dne 26. 11. 2012 na částku 420 000 Kč. Faktury měla vystavit dnes již neexistující (na majetek společnosti byl v únoru roku 2014 prohlášen konkurs, který byl v září 2018 zrušen, neboť majetek společnosti nepostačoval pro uspokojení věřitelů; společnost byla následně vymazána z obchodního rejstříku) společnost Stavební a obchodní společnost Sprint, s.r.o., Fáblovka 404, 533 52 Pardubice, DIČ:CZ48168084 (dále též „Sprint, s.r.o.“), a to za přípravné práce pro montáž technologického celku (na fakturách je uvedeno označení společnosti chybně, pouze Sprint, s.r.o., Staré Hradiště 533 52).
6. Prvostupňový správce daně zjistil, že Sprint, s.r.o., má sídlo (kancelář) na adrese, na níž sídlí dalších 77 společností, v kontrolovaném období, resp. v měsících listopad a prosinec 2012 (v době vystavení sporných faktur) vykazovala na výstupu DPH nižší částky, než deklarovala na dokladech vydaných pro daňový subjekt, přičemž dle insolvenčního správce Sprint, s.r.o., nebyly předmětné faktury zahrnuty (přiznány) v daňových přiznáních k DPH.
7. Na základě (v pořadí druhé) výzvy prvostupňového správce daně předložil žalobce k prokázání oprávněnosti zaúčtování sporného nákladu jako daňově účinného v deklarovaném rozsahu a ceně smlouvy o dílo uzavřené se společností Sprint, s. r. o., a to Smlouvu o dílo ze dne 24. 1. 2012 (dále též „Smlouva 1“) a Smlouvu o dílo ze dne 18. 5. 2012 (dále též „Smlouva 2“). Předmětem Smlouvy 1 bylo provedení stavebních prací ve Mlýně Havlíčkův Brod (oprava železobetonových zásobníků, oprava stěn, oprava spodních rámců) v termínu od 1. 2. 2012 do 30. 11. 2012 (dokončení díla). Předmětem Smlouvy 2 bylo provedení stavebních úprav ve Mlýně Kyjov, bourání základů, zajišťovací práce, pomocné manipulační práce, betonování, vše v termínu od 1. 6. 2012 do 31. 10. 2012

(dokončení díla). Smlouva byla za společnost Sprint, s. r. o., podepsána V. K. st. (v rozhodné době byl ovšem jediným jednatelem Sprint, s. r. o., Z. Š. a za daňový subjekt D. C. (jediný jednatel a společník žalobce).

8. K zakázce „Mlýny Havlíčkův Brod“ žalobce dále dne 20. 1. 2016 předložil prvostupňovému správci daně smlouvu o dílo ze dne 9. 2. 2012 a protokol o předání a převzetí předmětu díla ze dne 31. 8. 2012, kdy k danému datu byl předán projekt strojní technologie mícháreny, byly splněny hmotné dodávky strojů a zařízení na linky dle přiložené specifikace, byla zajištěna montáž a zkušební provoz a předávané zařízení bylo uvedeno do trvalého provozu, přičemž dílo plně splnilo parametry uzavřené smlouvy. Současně byla k danému datu (31. 8. 2012) vystavena závěrečná faktura na zakázku Mlýny Havlíčkův Brod, kdy vystavení předávacího protokolu koresponduje s vystavením závěrečné faktury žalobcem jako zhotovitelem díla.
9. K zakázce „Mlýny Kyjov“ předložil žalobce smlouvu o dílo ze dne 17. 5. 2012 a protokol o předání díla k datu 17. 9. 2012. Současně byla k datu 18. 9. 2012 vystavena závěrečná faktura na zakázku Mlýny Kyjov, kdy vystavení předávacího protokolu koresponduje s vystavením závěrečné faktury daňovým subjektem jako zhotovitelem díla.
10. Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že přípravné práce pro montáž technologických celků provedené tvrzeným dodavatelem (subdodavatelem) Sprint, s. r. o., dle vydaných faktur ve výši 600 000 Kč a ve výši 420 000 Kč ani v jednom případě nekorrespondují časově s ukončením děl zakázek Mlýn Havlíčkův Brod a Mlýn Kyjov provedených jako celek žalobcem (dodavatel). Předmětné faktury byly vydány až po dvou měsících po ukončení a předání zakázky (Mlýny Havlíčkův Brod) a po více než dvou měsících po ukončení a předání zakázky (Mlýny Kyjov) od data ukončení díla. Rovněž předmět plnění (povaha provedených prací) uvedený na fakturách („*přípravné práce pro montáž technologického celku*“) nekorresponduje dle s předmětem díla uvedeným ve smlouvách o dílo. Dle Smlouvy 1 se mělo jednat o opravu železobetonových zásobníků, opravu stěn, opravu spodních železobetonových rámu, stěhování technologie (stará, nová), přičemž zhotovitel (Sprint, s. r. o.) se zavázal provést „*dílo formou komplexní dodávky včetně všech subdodávek při respektování požadavků objednatele*“. Dle Smlouvy 2 se mělo jednat o bourání starých železobetonových základů ve Mlýně Kyjov, stavební úpravy, zajišťovací práce, pomocné manipulační práce – stěhování technologie, manipulace s materiálem na stavbě, nátěry, betonování, přičemž zhotovitel (Sprint, s. r. o.) se zavázal taktéž provést „*dílo formou komplexní dodávky včetně všech subdodávek při respektování požadavků objednatele*“.
11. Orgány finanční správy také prověřovaly úhrady jednotlivých faktur. Z odpovědi České spořitelny, a. s., bylo zjištěno, že majitelem a disponentem účtu, na který byly žalobcem zasílány platby dle dispozic uvedených na fakturách údajně vystavených Sprint, s. r. o., je pan V. K. ml., nikoli společnost Sprint, s. r. o., ani jednatel společnosti Sprint, s. r. o., pan Z. Š. Pan P. K. ml. nikdy nefiguroval ve společnosti Sprint, s.r.o. Platby za tvrzené práce údajně provedené Sprint, s. r. o., tak byly zasílány na účet fyzické osoby nespojené s dodavatelem Sprint, s. r. o.
12. Taktéž jednatel Sprint, s. r. o., pan Z. Š., před orgány finanční správy v procesním postavení svědka vypověděl, že si nepamatuje, že by pan K. ml. (který jako tvrzený zástupce Sprint, s. r. o., měl podepsat výše zmíněné smlouvy o dílo) byl zmocněn k zastupování Sprint, s. r. o. O plné moci ze dne 30. 1. 2001 (!) údajně udělené panu K. ml.

nevěděl. K předloženým smlouvám o dílo uvedl, že tyto neuzavřel (na žádné si nevzpomíná) a neuzavíral je ani pan K. st., který byl jednatelem Sprint, s. r. o., do června roku 2002. Dále svědek uvedl, že pracovníci společnosti Sprint, s. r. o., neprováděli práce na akcích Mlýny Havlíčkův Brod a Mlýny Kyjov. S panem D. C., jednatelem žalobce, se sice svědek v minulosti setkal, ale žádnou smlouvu s ním neuzavíral. Předmětné faktury svědek nikdy neviděl, nevystavoval je, tuto formu daňových dokladů nepoužíval, podpisy na fakturách jsou cizí. Ani účet na faktuře není společnosti Sprint, s. r. o., tímto bankovním účtem společnost nedisponovala a danou částku neinkasovala. Dle svědka Š. nevykázala společnost Sprint, s.r.o., výše citované daňové doklady v evidenci pro daňové účely za měsíce listopad a prosinec 2012, neboť o těchto dokladech nevěděla.

13. Žalobcem předložená čestná prohlášení A., R. a V. žalovaný nemohl užít jako důkaz v daňovém řízení, a proto přistoupil k výsledku zmíněných osob. Ani výsledkem uvedených svědků však nebylo prokázáno, že stavební práce byly vykonány konkrétním subjektem odlišným od žalobce právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají smlouvy o dílo, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly nějakému konkrétnímu subjektu vyplaceny sporné částky.
14. Svědek V. „netušil“, „jaké všechny subdodavatele žalobce měl“. Název Sprint, s. r. o., svědek „vůbec nezná“. Svědek též „netušil“, kolik osob se na stavbě pohybovalo, o koho se jednalo, pro koho tyto osoby pracovaly či co konkrétně dělaly, znal pouze „elektrikáře“, ty patří „k elektrikářské firmě“. Stavební deník, který by obsahoval jména a příjmení osob pracujících na staveništi a popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup, ani jiné obdobné písemné záznamy svědek nevedl.
15. Svědek A., „který jako zástupce odběratelské společnosti dohlížel na průběh realizace díla Mlýny Havlíčkův Brod“, uvedl, že „firma Sprint tam figurovala, zaslechl to a to asi bylo vše“. Stavební deník, který by obsahoval jména a příjmení osob pracujících na staveništi a popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup, ani jiné obdobné písemné záznamy svědek nevedl.
16. Svědek R., „vedoucí montáže na akci Mlýny Kyjov“, který se zná s jednatelem a majitelem žalobce osobně a „poslední dobou pro něj pracuje“, sice uvedl, že na „akci Mlýny Kyjov“ pracovaly též osoby vykonávající práci pro Sprint, s. r. o., nicméně na otázku, o jaké konkrétní osoby se mělo jednat, jaké konkrétní stavební práce tyto osoby měly vykonávat a po jakou dobu, svědek mimo jiné odpověděl: „Je to dlouhá doba a prakticky jsem je neznal, proto nemohu uvést jmenovitě. Kontaktní osobu – tzv. parťák si už nepamatuji, možná křestní jméno J. Chcete toho po mě moc, už si nepamatuji, setkávám se na stavbách s množstvím lidí....Byli tam už chvíli před námi, neboť začali připravovat stavbu a byli tam úplně dokonce, neboť dělali i závěrečné práce – hlavně podlahy. Nejméně jsme tam byli 2-3 měsíce, přesně netuším“. Stavební deník, který by obsahoval jména a příjmení osob pracujících na staveništi a popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup, ani jiné obdobné písemné záznamy svědek nevedl.
17. Orgány finanční správy se pokoušely opakovaně předvolat a vyslechnout V. K. ml., svědek si však zásilky nevyzvedával (adresa trvalého pobytu je shodná s adresou sídla městského úřadu) a rovněž pokus o předvedení svědka K. ml. pracovníky Celního úřadu pro Pardubický kraj bylo neúspěšné.

18. K námitce žalobce, že v roce 2017 neuznaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc listopad 2012 měl být uznán jako náklad roku 2012, žalovaný uvedl, že daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob i dani z přidané hodnoty probíhaly současně a byly zakončeny projednáním zprávy o daňové kontrole. Dne 22. 2. 2017 vydal prvostupňový správce daně dodatečný platební výměr na DPH za měsíc listopad 2012 ve výši 204 000,- Kč, žalobci byl doručen dne 26. 2. 2017. Proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH bylo podáno odvolání. Z účetního i z daňového hlediska okamžik uskutečnění účetního případu nastal v roce 2017. Věcně a časově dle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“ či „zákona o daních z příjmů“), předmětný okamžik souvisí dle výše uvedeného s rokem 2017, neboť dodatečný platební výměr byl vydán v tomto roce. Dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP platí, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) jsou vedle zaplacené daně z převodu nemovitostí nebo daně z nemovitostí také ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 ZDP. Ačkoliv ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP výslovně nestanovuje, že náklad vzniká až v době, kdy (dodatečný) platební výměr nabývá účinnosti, je v tomto případě nutné aplikovat obecně platné principy, v tomto případě tedy princip věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů dle výše uvedeného § 23 odst. 1 ZDP, který je nutné chápat v tom kontextu, že v daňově účinných nákladech lze reprodukovat jen ty náklady, které v daném zdaňovacím období skutečně vznikly a byly vynaloženy. Nebylo přitom možno přisvědčit žalobci, že doměřená daň z přidané hodnoty věcně a časově souvisela se zdaňovacím obdobím roku 2012. V období roku 2012 nebyl neuznaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty doměřen, nemohl být tedy nákladem roku 2012. Neuznaná daň z přidané hodnoty se může stát nákladem až v době, kdy nabyt účinnosti dodatečný platební výměr (tj. kdy se toto rozhodnutí stalo vůči příjemci účinné), tedy okamžikem jeho oznámení ve smyslu ustanovení § 101 odst. 5 daňového řádu. Pokud doměřená nebo neuznaná daň z přidané hodnoty souvisí s daňovými výdaji (tzn. daňově uznatelnými výdaji), je možné ji uplatnit jako daňový výdaj (náklad) dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP ve zdaňovacím období, ve kterém byly (dodatečné) platební výměry doručeny.
19. Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13890/18/5200-11431-706481, podal žalobce žalobu, v níž namítal, že „prokázal, že pomocné a stavební práce byly žalobci dodány a podle názoru žalobce všechny provedené důkazy v řízení také svědčí pro ten závěr, že poskytovatelem služeb byla korporace Sprint, s. r. o.“ (bod 7 žaloby), nebo „alternativně V. K. ml.“ (body 31, 33 a 34 žaloby). Zmíněnými důkazy jsou dle žalobce především výpovědi svědků V., R. a A. a čestná prohlášení A. a R. Čestnými prohlášeními však orgány finanční správy dle žalobce v rozporu se zákonem důkaz neprovedly. Žalobce trvá na tom, že V. K. ml. byl oprávněn jednat za Sprint, s. r. o., nicméně i kdyby nebyl, nemělo by to na uznatelnost nákladů vynaložených na „pomocné a stavební práce“ vliv, pouze by za dodavatele těchto prací bylo třeba považovat nikoliv Sprint, s. r. o., nýbrž pana K. ml. (v této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/20096-111).
20. V neposlední řadě žalobce žalovanému vytкнуł, že „při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 nesprávně nezohlednil zaplacenou daň z přidané hodnoty na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od korporace Sprint, s. r. o., podle daňových dokladů č. 131/2012 a č. 112/2012“.
21. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobce přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
23. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Předně soud uvádí, že žalobce v žalobě v podstatě pouze opakuje námitky uplatněné v řízení před orgány finanční správy, s nimiž se však orgány finanční správy (zejména žalovaný) řádně a velmi podrobně vypořádaly v odůvodnění svých rozhodnutí (která soud hodnotí jako plně přezkoumatelná, věcně správná a zákonná). Vzdor uvedenému žalobce v žalobě na argumentaci obsaženou zejména v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nijak nereagoval [na tomto místě je vhodné připomenout, že uvedení konkrétních žalobních námitek /§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./ zásadně nelze nahradit opakováním námitek uplatněných v odvolání či snad pouhým odkazem na takové podání, a to proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí /proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně/, než které je předmětem přezkumu soudem /rozhodnutí žalovaného/ - k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, rozsudek téhož soudu ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, tyto závěry Nejvyššího správního soudu obstály i v testu ústavnosti /srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07/]. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze stručně dodává následující:
25. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
26. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, bod 16). Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 - 46, bod 18).
27. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může

vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, pak vyplývá, že: „každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP.“ (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 60).

28. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobitelnými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.

29. Lze tedy shrnout, že „samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost (předložení podvržených dokladů) „reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou“ (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
30. Je pravdou, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku 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.“ Jinými slovy řečeno, daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46). Nejvyšší správní soud k tomu již dříve uvedl, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“ (shodně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, bod 20, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 16). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 26, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 26, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 16). Proto „za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst.

1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem“ (srov. shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 32, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 32), rozhodně nelze orgánům finanční správy předkládat různé alternativy skutkového děje (průběhu příslušné transakce) s tím, že si orgány finanční správy mohou některou z nabízených alternativ vybrat.

31. Pokud jde o stavebnictví, Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46 (bod 19), výstižně konstatoval, že chce-li „stavební podnikatel uplatňovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, měl by se právě naopak snažit, aby pohyb jeho finančních prostředků byl co nejspolehlivěji a nejvěrněji zachycen v účetní dokumentaci a provedené práce co nej přesněji evidovány ve stavebních denících, případně by měl být připraven prokázat rozhodné skutečnosti i jiným způsobem. Pouze tak totiž dokáže unést své důkazní břemeno.“ Dále Nejvyšší správní soud uvedl (body 22 a 23 citovaného rozsudku), že „finanční orgány ani správní soud nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že stěžovatelčina skutková verze je možná a uvěřitelná“. Jakkoliv je „skutečnost, že ve stavebnictví to obvykle funguje neformálně, celkem běžně známá; nemůže to sloužit jako právní argument pro uznání výdajů, ...daňový subjekt vždy musí prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky.“ To se však žalobci v nyní projednávané věci nepodařilo.
32. Soud zcela souhlasí s žalovaným, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, resp. smlouvy o dílo, provedla Sprint s, r. o., a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky, a to z důvodů stručně shrnutých pod body 11 a 12 odůvodnění tohoto rozsudku.
33. Žalobci se rovněž nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, resp. smlouvy o dílo, provedl jiný konkrétní subjekt (např. V. K. ml.), a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. Nestací prokázat, že práce „určitě někdo provedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 22). Předmětné stavební práce a jejich rozsah nebyly řádně evidovány, nebyly předloženy stavebníky deníky (k náležitostem stavebního deníku srov. přílohu č. 16 vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, v platném a účinném znění) ani jiné obdobné záznamy, které by obsahovaly jména a příjmení osob pracujících na staveništi a popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup. Přitom každý „daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 60).
34. Žalobcem předložená čestná prohlášení nelze dle ustálené soudní praxe použít jako důkaz v daňovém řízení (z poslední srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, bod 22). Předložená čestná prohlášení samozřejmě nebylo možno zcela pominout, což žalovaný ani neučinil a přistoupil k výsledku jejich původců (v podrobnostech srov. body 41 až 44 odůvodnění žalobou napadeného

rozhodnutí). Nicméně ani výsledkem uvedených svědků nebylo prokázáno, že stavební práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají žalobcem předložené smlouvy o dílo, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly určitým konkrétním subjektům vyplaceny sporné částky. Výpovědi svědků V., R. a A. jsou zcela nekonkrétní. Svědek V. vůbec „netušil“, „jaké všechny subdodavatele žalobce měl“, název Sprint, s. r. o., svědek „vůbec neznal“. Svědek též „netušil“, kolik osob se na stavbě pohybovalo, o koho se jednalo, pro koho tyto osoby pracovaly či co konkrétně dělaly, znal pouze „elektrikáře“. Obdobně vypovídal svědek A., „který jako zástupce odběratelské společnosti dohlížel na průběh realizace díla Mlýny Havlíčkův Brod“. Svědek A. uvedl, že „firma Sprint tam figurovala, zaslechl to a to asi bylo vše“. Svědek R., „vedoucí montáže na akci Mlýny Kyjov“, který se zná s jednatelem a majitelem žalobce osobně a „poslední dobou pro něj pracuje“, sice připustil, že na „akci Mlýny Kyjov“ pracovaly též osoby vykonávající práci pro Sprint, s. r. o., nicméně nebyl schopen uvést, jaké konkrétní osoby se mělo jednat, jakou konkrétní práci tyto osoby mely vykonávat (rozhodně nepotvrdil vykonání všech stavebních prací v rozsahu odpovídajícím předloženým smlouvám o dílo) a po jakou přesně vymezenou dobu.

35. V. K. ml. se orgánům finanční správy nepodařilo předvolat ani předvést. Není přitom pravda, že by žalovaný žalobci kladl k tíži „nekontaktnost“ V. K. ml. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Pro unesení důkazního břemene však nebylo nutné, aby žalobcovu verzi stvrdil přímo V. K. ml., žalobce mohl označit dělníky, kteří předmětné stavební práce měli provádět. To se však nestalo, žalobce nebyl schopen tyto osoby identifikovat a nepředložil ani stavební deník či jiné záznamy, z nichž by bylo možno tato jména zjistit. Skutečnost, že je „alternativní“ subdodavatel žalobce nekontaktní, tak pouze přispěla k důkazní nouzi, ve které se žalobce ocitl v důsledku své neopatrnosti při evidenci vykonaných stavebních prací (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 22). Zákon přitom zhotoviteli ukládá vést stavební deník (§ 157 odst. 2 zák. č. 183/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů), který by měl obsahovat (mimo jiné – viz přílohu č. 16 vyhl. č. 499/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

a) jména a příjmení osob pracujících na staveništi,

b) klimatické podmínky (počasí, teploty apod.) na staveništi a jeho stav,

c) popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup,

d) dodávky materiálů, výrobků, strojů a zařízení pro stavbu, jejich uskladnění a zabudování,

e) nasazení mechanizačních prostředků.

Stavební deník ani jiné podobné záznamy však žalobce nevedl a ani nepředložil jiné obdobné záznamy.

36. Lze tedy uzavřít, že žalobci se nepodařilo prokázat, že by stavební práce v rozsahu, o jakém vypovídají žalobcem předložené smlouvy o dílo, byly provedeny určitým konkrétním subjektem, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky.

37. Nad rámec nutného odůvodnění (žalobce nenamítal, že mělo být užito pomůcek) soud dodává, že nebyly ani splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Nejprve je nutno zopakovat, že samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věčnému vyprázdňení důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by

byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona a stát by tak musel na pasivitu daňového subjektu (či na jeho protiprávní činnost - např. na předložení podvržených dokladů) reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, přičemž stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).

38. Dále je třeba připomenout, že podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V případě žalobce však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, je podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti žalobce splnil. Patří mezi ně sice i povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (z poslední doby srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období a sporné bylo pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Krajský soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a ke stejnému závěru v obdobných případech opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, bod 40).
39. Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již odmítl, že by bylo možno tuto část stanovit jasně procentem, když v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, konstatoval, že jednotlivá dřívější rozhodnutí stanovující různě tuto procentuální míru „*nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí každé ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti*“. Zejména zde pak rozšířený senát konstatoval, že „*pro použití pomůcek 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.*“

40. Z výše uvedeného je zřejmé, že se posuzovaný právní problém vzpírá zobecnění. Lze nicméně poukázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž Nejvyšší správní soud akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť bylo zřejmé, že výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postup dle § 98 daňového řádu.
41. V rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, nešlo, podobně jako v nyní posuzovaném případě, o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem a Nejvyšší správní soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek: „*Stěžovateli lze nepochybně přisvědčit v tom, že daňové orgány, potažmo krajský soud, nikterak nezpochybnily, že stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích skutečně určitým zbožím disponoval, přičemž toto zboží následně odprodal a tyto prodeje řádně zaúčtoval. Současně však nelze přehlédnout, že původ tohoto zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly stěžovatelem deklarovány v jeho účetnictví, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny (otázka původu zboží) či zpochybněny (otázka výdajů na jeho pořízení). Stěžovatel tedy svým účetnictvím (tzn. standardním způsobem) prokázal toliko příjmy spojené s prodejem zmiňovaného zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že za situace, kdy nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo mu být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení. Nutnost takového postupu však daňové orgány i krajský soud nikterak nezpochybnily. (...) Za popsaného stavu stěžovatel zcela logicky navozuje otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). I touto možností se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku zabýval a zcela po právu ji odmítl. Nejvyšší správní soud souhlasí s jeho názorem, že účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovaným zdaňovacím obdobím netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné z www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl k dispozici účetní knihy stěžovatele, u nichž byla průkaznost vyvrácena toliko na výdajové stránce, a to v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 30 % účtovaných výdajů. (...) Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.*“
42. Obdobně rozhodl Nejvyšší správní soud též ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2015. V uvedené věci bylo taktéž zpochybněno 30 % všech výdajů daňového subjektu, přičemž příjmy nebyly zpochybněny. V odůvodnění rozsudku ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 - 41, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a*

vyšší jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 - 116 je však zjevné, že v nyní posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.“

43. Konečně lze odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, v jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud uzavřel, že „se stěžovateli nepodařilo prokázat reálné vynaložení tvrzených nákladů na koupi 32 sporných vozidel, proto správce daně postupoval správně, když tyto stěžovatelem uplatněné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuznal.... V průběhu daňového řízení tedy nebyla prokázána fakticita deklarovaných obchodních případů. Nebyl-li totiž zjištěn prodávající, nebylo možné zjistit ani reálnou výši prostředků vynaložených na koupi předmětných ojetých vozidel. Skutečnost, že nikdo nerozporoval výdej peněz panu K., ještě neznamena prokázání, že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Ani samotná nerozporovaná existence vozidel ještě nevypovídá nic o tom, od koho byla získána a jaké s tím byly spojeny výdaje.“
44. Situace v nyní posuzovaném případě je obdobná. Daňovou kontrolou nebylo zpochybněno žalobcovo účetnictví jako celek. Za nevěrohodné byly označeny pouze dva doklady. Lze tedy uzavřít, že k použití pomůcek nebyly splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu.
45. Nedošlo ani k porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neboť jak již bylo zdůrazněno výše, daňové řízení neovládá zásada vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72).
46. S námitkou že „při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 žalovaný nesprávně nezohlednil zaplacenou daň z přidané hodnoty na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od korporace Sprint, s. r. o., podle daňových dokladů č. 131/2012 a č. 112/2012“, se žalovaný přesvědčivým způsobem vypořádal pod body 55 a 56 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a soud na jeho přílehlavou argumentaci (shrnutou stručně pod bodem 18 odůvodnění tohoto rozsudku) odkazuje. Ostatně tato argumentace žalovaného je opřena o konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, bod

61, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017 – 31, bod 23, nebo ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 96/2013-28), jejíž relevanci žalobce v žalobě nijak nezpochybnil.

47. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
48. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

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 nejbližší 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.

Pardubice 17. ledna 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje