



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška, soudkyně zpravodajky Mgr. Sylvie Šiškeové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ATASTAV s.r.o.**, se sídlem Chudenická 1059/30, Praha 10, zastoupené Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2018, č. j. 42223/18/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 12. 3. 2020, č. j. 59 Af 38/2018 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně podniká ve stavebnictví. Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), zahájil dne 27. 1. 2016 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Podle zprávy o daňové kontrole žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k dodání stavebních prací společnostmi Dunton Invest s.r.o., LAKARSTAV s.r.o., EUROLESTA s.r.o., MC Plus s.r.o., Art Studio s.r.o. a Liberecká rozvojová agentura

LIRA, obecně prospěšná společnost, neboť neprokázala, že do nákladů ovlivňujících základ daně zahrnula náklady zaúčtované na základě daňových dokladů od výše uvedených společností, ani to, jaké náklady v souvislosti se zakázkami, na nichž se podílela, skutečně vynaložila. Z tohoto důvodu správce daně zvýšil základ daně 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. Následně vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni za zdaňovací období roku 2012 a 2013 doměřil daň ve výši 1 649 770 Kč a 837 140 Kč; zároveň stanovil žalobkyni penále ve výši 167 428 Kč. Žalovaný v návěti označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočce v Liberci, který ji zamítl. Za podstatu sporu označil krajský soud otázku, zda žalobkyně splnila podmínky pro odečet nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Krajský soud zčásti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a shrnul judikaturní závěry týkající se rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokázal důvodnost svých pochyb, které byly vyvolány zejména vnitřními poměry dodavatelů žalobkyně. Někteří z nich byli nekontaktními společnostmi s virtuálními sídly, které zčásti neplnily své daňové povinnosti a neměly žádné zaměstnance. Jelikož se správci daně podařilo prokázat důvodné pochyby ohledně souladu účetnictví žalobkyně se skutečností, bylo na žalobkyni, aby prokázala pravdivost tvrzených nákladů pomocí jiných důkazních prostředků. I přes rozsáhlý proces dokazování včetně výslechu řady svědků však nebylo možné vytvořit jednoznačný a důvěryhodný obraz o tvrzených obchodních případech. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného ohledně toho, že provedené svědecké výpovědi ani listinné důkazy neprokázaly, že žalobkyně vynaložila sporné náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Krajský soud dal žalobkyni za pravdu v tom, že nelze zcela opomenout náklady, jejichž skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, ale které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy – tzv. esenciální výdaje (minimálně nutné náklady). Zdůraznil však, že mohou být zohledněny jen výjimečně, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše. Žalobkyně se mýlí, pokud dovozuje, že správní orgány zpochybňovaly pouze některé dodavatele a nikoliv také provedení prací. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil pochybnosti i o rozsahu provedených prací. Správní orgány rovněž setrvale uváděly, že realizace zakázek pro odběratele nevypovídá nic o tom, v jakém rozsahu se na zakázkách podíleli deklarovaní dodavatelé. Jestliže byli zpochybněni deklarovaní dodavatelé a současně nebylo objasněno, kdo a v jakém rozsahu práce provedl, existují o provedení prací pochyby.

[5] Ani skutečnost, že za zdaňovací období roku 2012 bylo zpochybněno 67 % celkových nákladů žalobkyně a za zdaňovací období roku 2013 84 % nákladů, podle krajského soudu nepředstavuje bez dalšího důvod ke zpochybnění celého účetnictví žalobkyně a přechodu ke stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud shodně se žalovaným považoval za klíčové, že žalobkyně měla v dotčené době vlastní pracovníky, dalších alespoň 13 dodavatelů podílejících se na stejných zakázkách, na nichž se podíleli zpochybnění dodavatelé, a že náklady žalobkyně na subdodávky od ostatních dodavatelů

pokračování

ponechal správce daně daňově uznatelnými. Neuznání konkrétních nákladů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo zapotřebí přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek. Vyloučené náklady nelze označit ani za esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit. Krajský soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Neprokázání faktického uskutečnění fakturovaného plnění deklarovanými dodavateli v rozsahu a ceně uvedené v dotčených fakturách jde pouze k tíži žalobkyně.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka předně poukázala na možnost stanovení daně podle pomůcek a užití esenciálních výdajů. Vyloučení nákladů ve výši 67 % v roce 2012 a ve výši 84 % v roce 2013 fakticky vedlo k stanovení marže téměř 220 % v roce 2012 a v roce 2013 dokonce téměř 609 %. Jestliže správní orgány plně akceptovaly tvrzené příjmy stěžovatelky, ale převážnou většinu nákladů zpochybnily v rozsahu, jímž dochází ke stanovení excesivní daňové povinnosti odporující ekonomické realitě, postupovaly v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Stanovení daňové povinnosti odporující ekonomické realitě v oboru stavebnictví nelze považovat za legální postup při správě daní, jejímž cílem je správné zjištění a stanovení daní. Ztotožnil-li se krajský soud se závěry správních orgánů o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, byla významným způsobem popřena správnost, úplnost a průkaznost účetnictví ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyloučením většiny vynaložených nákladů totiž bylo zkresleno účetnictví jako celek, neboť není-li možné ověřit náklady v natolik významné výši, nelze dokazováním stanovit daň s nezbytnou přesností. V takovém případě jsou splněny zákonné podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek.

[8] Stěžovatelka se neztotožnila s názorem soudu, že esenciální výdaje musí být zohledněny pouze tehdy, je-li samotná realizace výdaje bez pochybností prokázána. Správní orgány totiž ponechaly veškeré stěžovatelčiny příjmy beze změny, čímž ověřily existenci všech deklarovaných prací; přesto však popřely náklady, které stěžovatelka na dosažení příjmů musela vynaložit. Dále se vyjádřila k možnosti stanovení daně podle pomůcek, které by (na rozdíl od stanovené daňové povinnosti) zohledňovalo ekonomickou realitu v oblasti stavebnictví.

[9] Další kasační námitka se týkala absence vypořádání všech žalobních námitek (uzavírání smluv bez konkrétně uvedených prací, které byly podle potřeby určovány až na stavbě; nejednoznačnost požadavků týkajících se příloh daňových dokladů; nezajištění stavebních deníků za účelem prokázání provedení deklarovaných prací, rozsahu práce a zjištění počtu osob na stavbě; nesprávný přístup k hodnocení svědeckých výpovědí; nesprávnost požadavků správních orgánů odporujících obchodní praxi v oboru; shodně předložené důkazní prostředky u jiných dodavatelů a odběratelů; námitka týkající se možnosti zjistit identitu zaměstnanců z kopií dohod o provedení práce). Ačkoliv

stěžovatelka setrvale upozorňovala, že rozsah uskutečněných prací pro své odběratele by objektivně nebyla schopna provést pouze s pomocí svých zaměstnanců ani za pomoci pouze nezpochybněných dodavatelů, správní orgány ani krajský soud této námitce nevěnovaly pozornost.

[10] Stěžovatelka nesouhlasila ani s hodnocením svědeckých výpovědí. Popsala hodnocení výpovědí jednotlivých svědků, které měly být popřeny toliko na základě zástupných argumentů. Krajský soud výpovědi nehodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a stěžovatelčiny námitky přešel bez povšimnutí, případně bez odůvodnění vlastního názoru na jejich hodnocení.

[11] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka dodala, že krajský soud se v některých případech nevypořádal přezkoumatelným způsobem se závěry judikatury, případně ji nesprávně vyložil.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s hodnocením provedeným krajským soudem. Ve vztahu k námitce týkající se přechodu na pomůcky a esenciálních výdajů odkázal na svou argumentaci v napadeném rozhodnutí a související judikaturu. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání uplatněných nákladů na stavební práce a její účetnictví tak bylo zpochybněno pouze ve výši těchto nákladů, ostatní uplatněné náklady nebyly v řízení rozporovány. Správce daně tedy neshledal jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví komplexně, ale pouze ve vztahu k deklarovaným plněním. Nelze proto uzavřít, že by byla zpochybněna podstatná část účetnictví. Ohledně uplatnění doktríny esenciálních výdajů žalovaný uvedl, že bez prokázání všech skutečných okolností případu není dán prostor pro zohlednění možných faktických nákladů stěžovatelky. Jde proto pouze k tíži stěžovatelky, že neprokázala faktické uskutečnění fakturovaného plnění deklarovanými dodavateli v rozsahu a v ceně uvedené na dodavatelských fakturách. K námitce nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů. Dále poukázal na judikaturu, podle níž povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každý dílčí argument, neboť postačuje vypořádání se s obsahem a smyslem argumentace. Napadený rozsudek je proto přezkoumatelný, přičemž z pouhého nesouhlasu stěžovatelky se závěrem krajského soudu nelze dovozovat nevypořádání žalobní námitky. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky o rozporech, které měly nastat v závěrech krajského soudu a žalovaného ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu.

[13] Na vyjádření žalovaného zareagovala stěžovatelka replikou, v níž zdůraznila potřebu stanovení daně podle pomůcek a zohlednění esenciálních výdajů. Poukázala přitom na nepřiléhavost judikatury, na niž žalovaný ve vyjádření odkázal. Opětovně se vyjádřila také k hodnocení svědeckých výpovědí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

III. A Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

pokračování

[15] Stěžovatelka v první řadě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pod tuto námitku lze podřadit zejména tvrzení o nevypořádání veškerých žalobních námitek, k čemuž Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se zabýval všemi v žalobě vytyčenými okruhy argumentů. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky nelze chápat tak, že soud je povinen obsáhle vyvracet každý dílčí argument; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19, nebo ze dne 21. 6. 2018, č. j. 1 Afs 31/2018 – 26). Není proto porušením práva na spravedlivý proces, pokud soud vlastní závěry nebuduje na podrobné opONENTUŘE jednotlivých námitek, ale staví proti nim vlastní ucelenou argumentaci dostatečně podporující správnost jeho závěrů (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Stejně tak nedochází-li krajský soud k jiným závěrům než žalovaný, není zapotřebí opakovat závěry již vyřčené jinými slovy; soud si naopak může správné závěry se souhlasnou poznámkou přisvojit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130). Výše nastíněným požadavkům přitom krajský soud při odůvodnění napadeného rozsudku dostal. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud rovněž obecně podotýká, že napadený rozsudek není nesrozumitelný ani netrpí nedostatkem důvodů rozhodnutí.

III. B Možnost stanovení daně podle pomůcek; zohlednění esenciálních výdajů

[16] V další kasační námitce stěžovatelka nesouhlasí s posouzením požadavku na stanovení daně podle pomůcek včetně nutnosti zohlednění esenciálních výdajů.

[17] Podle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“

[18] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“

[19] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „*výdaje (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“

[20] Za výdaje snižující základ daně lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník „*1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také skutečnost, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40). Tato povinnost vyplývá z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které se zakládá na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat a svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[21] Závěry ustálené judikatury týkající se rozložení důkazního břemene ve vazbě na účetnictví daňového subjektu Nejvyšší správní soud shrnul např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, v němž konstatoval, že „*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, v rozhodném znění, 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 předepsané 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*“.

[22] Pokud správce daně své důkazní břemeno unese, je poté 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 a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví*“ (již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Jestliže daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných než původně uvedených okolností, je možné jej uznat za vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jde však o krajní situaci, v níž je správce daně oprávněn po daňovém subjektu vyžadovat „kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73).

[23] Stěžovatelka předně poukázala na skutečnost, že správní orgány vyloučily převážnou část deklarovaných výdajů, aniž by jakkoliv zpochybnila příjmy, v důsledku čehož jí správce daně stanovil excesivní daňovou povinnost. Za předpokladu zpochybnění výdajů ve výši 67 % (rok 2012) a 84 % (rok 2013) by totiž stěžovatelka dosahovala marží ve výši přibližně 220 % za rok 2012 a za rok 2013 pak dokonce 609 %, což je v extrémním rozporu s ekonomickou realitou v oboru stavebnictví (ve skutečnosti nemůže jít o marži; stěžovatelkou uváděné hodnoty v řádu stovek procent představují spíše obchodní přírážku, pozn. Nejvyššího správního soudu).

[24] Správce daně příjmy stěžovatelky za rok 2012 ani 2013 nezpochybnil, nebyly však jednoznačně objasněny všechny okolnosti obchodních vztahů. Stále proto přetrvávaly pochybnosti jak ve vztahu k osobám skutečných dodavatelů, tak ohledně toho, zda tvrzené výdaje byly fakticky vynaloženy v deklarované výši a za deklarovaná plnění. Žalovaný připustil, že nerovnováhu mezi výdaji a příjmy lze zmírnit uznáním tzv. minimálně nutných (esenciálních) nákladů. Takový postup se ale uplatní pouze v situaci, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty a je znám jejich rozsah a osoba dodavatele. Správce daně si byl vědom skutečnosti, že k dosažení příjmů musely být vynaloženy určité

pokračování

výdaje, avšak prokázal stěžovatelce skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejích daňových tvrzení, v důsledku čehož neuznal deklarované výdaje jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bylo proto na stěžovatelce, aby předložila důkazní prostředky, které by skutečnou výši vynaložených výdajů jednoznačně prokázaly. Takto prokázané výdaje by pak ovlivnily i hodnotu dalších ukazatelů, např. marže, resp. obchodní přírážky.

[25] S ohledem na výše uvedené stěžovatelka sama navrhl, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek. Podle žalovaného i krajského soudu však výše zpochybněných výdajů v tomto případě nepředstavovala důvod pro zpochybnění celého účetnictví a pro přechod k náhradnímu způsobu stanovení daně. Od této otázky se následně odvíjí rovněž možnost aplikace esenciálních výdajů, neboť ty lze uplatnit tehdy, je-li daň stanovena podle pomůcek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, č. 1396/2007 Sb. NSS). Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být kumulativně splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020 – 45).

[26] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že ke stanovení daně podle pomůcek je třeba přistoupit za předpokladu, že byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací schopnost jako celku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných výdajů přitom nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů, resp. neunesení důkazního břemene totiž samo o sobě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, nebo ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).

[27] Hodnocení, zda měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, se Nejvyšší správní soud věnoval v řadě svých rozhodnutí. Ve všech případech je ovšem třeba mít na paměti, 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“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[28] Žalovaný v nyní posuzované věci sdílel se správcem daně pochybnosti o tom, zda stavební práce prováděli vybraní deklarovaní dodavatelé (společnosti Dunton Invest s.r.o., LAKARSTAV s.r.o., EUROLESTA s.r.o., MC Plus s.r.o., Art Studio s.r.o. a Liberecká rozvojová agentura LIRA, obecně prospěšná společnost) a zda výdaje byly skutečně vynaloženy v deklarované výši právě za deklarovaná plnění. Stěžovatelce je třeba dát za pravdu v tom, že správce daně nikdy nezpochybňoval skutečnost, že práce pro její odběratele byly opravdu prováděny. Tvrzené příjmy proto uznal ke zdanění v plné výši.

[29] Stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost svých výdajů ve vztahu k šesti (rok 2012) a třem (rok 2013) dodavatelům z celkového počtu minimálně 13 dodavatelů. Krajský soud shodně s žalovaným považoval za klíčové, že stěžovatelka disponovala vlastními pracovníky a podle svého vyjádření ze dne 2. 5. 2017 měla alespoň 13 dalších dodavatelů podílejících se na stejných zakázkách jako dodavatelé, jejichž faktury byly v rámci řízení zpochybněny. Výdaje na subdodávky od zmíněných ostatních dodavatelů přitom byly ponechány daňově uznatelnými. S ohledem na účast dalších subdodavatelů na realizaci těchto zakázek byly podle mínění žalovaného stěžovatelčiny příjmy podloženy reálným výkonem.

[30] Skutečnost, že na stavbách, na nichž se stěžovatelka podílela, pracovali i jiní dodavatelé, jejichž účast nebyla zpochybněna, považoval správce daně za fakt svědčící o tom, že práce pro odběratele stěžovatelky byly opravdu prováděny a tito dodavatelé se na nich podíleli. Správce daně připustil, že k dosažení deklarovaných příjmů musela stěžovatelka vynaložit určité výdaje. Následně stěžovatelce prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejích daňových tvrzení, v důsledku čehož neuznal stěžovatelkou deklarované výdaje za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Bylo proto úkolem stěžovatelky, aby předložila takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly skutečnou výši vynaložených výdajů. Takto prokázané výdaje by poté následně ovlivnily také hodnotu dalších ukazatelů, např. marže nebo obchodní přírážky.

[31] K základním povinnostem daňového subjektu ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu se řadí podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Uvedené povinnosti stěžovatelka splnila. Mezi tyto povinnosti dále patří rovněž řádné vedení účetnictví (daňové evidence). Platí však, že ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015 – 29).

[32] Žalovaný měl k dispozici průkazné údaje o příjmech stěžovatelky za daná zdaňovací období, sporné byly pouze stěžovatelkou deklarované výdaje za dodávky od výše zmíněných šesti, resp. tří dodavatelů, které představovaly za rok 2012 celkem 67 % a za rok 2013 celkem 84 % deklarovaných výdajů. Navzdory jejich výši bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že sporné výdaje proběhly tak, jak je evidovala v daňových dokladech, případně že deklarované výdaje skutečně nastaly, byť za jiných okolností, tj. aby vyvrátila prokázané pochybnosti správce daně. To se jí ovšem nepodařilo a důkazní břemeno neunesla. Nelze však dospět k závěru, že by byl obraz hospodaření stěžovatelky zatemněn a deklarované výdaje nešlo pro objektivní nemožnost prokázat. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že v případě stěžovatelky nebyly naplněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek.

[33] Správce daně může esenciální výdaje přiznat toliko výjimečně za situace, není-li pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43). Současně musí být naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V tomto ohledu je proto zapotřebí korigovat tvrzení žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, podle něž lze esenciální výdaje aplikovat pouze tehdy, plyne-li z dokazování, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. V takovém případě by totiž daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost a nebyly by vůbec dány předpoklady pro stanovení daně podle

pokračování

pomůcek a tím i přiznání esenciálních výdajů (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 204/2020 – 45, bod 83).

[34] Ačkoliv v případě stěžovatelky nebyla splněna již první podmínka pro užití tzv. esenciálních výdajů, podotýká Nejvyšší správní soud následující. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jím vynaložených výdajů, nemohou být tyto výdaje zohledněny při výpočtu základu daně a daňový subjekt musí přijmout následky s tím spojené. Správce daně současně není povinen při stanovení základu daně odpovídajícím způsobem krátit výši zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 – 39). Přestože spolu výdaje a příjmy úzce souvisejí, jedná se o odlišné kategorie, které se prokazují odděleně. Neprokáže-li daňový subjekt část výdajů za subdodávky prací, není možné takové výdaje kvalifikovat jako daňově účinné pouze na základě skutečnosti, že deklarované práce byly provedeny a výše příjmu není sporná. Správce daně je tedy oprávněn považovat příjmy za daňově účinné, zatímco daňovým subjektem deklarované, avšak neprokázané výdaje za subdodavatelské práce nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 204/2020 – 45).

[35] Nejvyšší správní soud připouští, že neuznání části výdajů alespoň v minimálně nutné výši může vést k pominutí určitých výdajů, které daňový subjekt možná musel pro získání prokázaných příjmů vynaložit. Současně je však třeba zdůraznit skutečnost, že tuto situaci zapříčinila právě sama stěžovatelka, a to v důsledku nepředestření přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). Žalovaný proto nepochybil, pokud tvrzené příjmy uznal ke zdanění v plné výši, zatímco část výdajů nikoliv, přestože výše vyloučených výdajů dosahovala řádu desítek procent.

III.C Hodnocení svědeckých výpovědí

[36] Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas s hodnocením svědeckých výpovědí, jak je provedl správce daně a ztotožnili se s ním žalovaný i krajský soud. Tyto námitky směřují do skutkových závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu soudu povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [rozsudek ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 – 79, bod 21; rozsudek ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, bod 25; rozsudky ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018 – 39, bod 9; č. j. 6 Afs 295/2018 – 39, bod 5 a č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 13; rozsudek ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018 – 23, bod 9].

[37] Výpověď svědkyně Č. (zákaznice stěžovatelky) žalovaný nepovažoval za relevantní důkaz o vynaložení příslušných výdajů kvůli údajnému rozporu spočívajícímu v tom, že svědkyně se o jeden měsíc zmýlila v datu provádění stavebních prací. Nejvyšší správní soud v tomto směru přisvědčil stěžovateli, že žalovaný ani krajský soud nezohlednili skutečnost, že dotčené stavební práce probíhaly v létě roku 2012, zatímco výslech svědkyně se uskutečnil se čtyřletým odstupem a svědkyně se zmýlila pouze o jediný měsíc (nikoliv například o celé roční období). S ohledem na delší časový úsek mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož se svědectví týká, je nerealistické očekávat, že svědci budou uvádět podrobné detaily o osvědčovaných skutečnostech (rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 – 26, nebo ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 – 73). Krajský soud související námitku stěžovatelky přitom nijak nevypořádal, pouze se paušálně ztotožnil se závěry žalovaného ohledně hodnocení svědeckých výpovědí. Správní orgány však při hodnocení dotčené svědecké výpovědi přihlédly rovněž k tomu, že skutečnost, zda a kdy se společnost Art Studio s.r.o. v postavení dodavatele stěžovatelky podílela na úpravách bytu svědkyně, nebylo v účetnictví tohoto dodavatele možné ověřit. Předložené doklady ani jejich přílohy provedené práce blíže nespecifikovaly. Výpověď svědkyně Č. tudíž neprokázala, jaký výdaj stěžovatelka v souvislosti s dosažením daného příjmu skutečně vynaložila.

[38] K výpovědi svědků K. a S. (stavbyvedoucích společnosti SYBAN, s.r.o. a OSF 2000, s.r.o.) žalovaný nepřihlédl mj. z toho důvodu, že oba svědkové si na názvy subjektů podílejících se na zakázkách stěžovatelky vzpomněli až v reakci na návodné otázky stěžovatelčina zástupce. Nejvyšší správní soud podotýká, že návodné, sugestivní či kapciózní otázky jsou principálně nepřipustné v jakémkoli právním procesu, správní řízení nevyjímaje (rozsudky ze dne 26. 2. 2014, č. j. 3 As 80/2013 – 18, ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 – 52, ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 86/2007 – 107, č. 1775/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 6. 2006, č. j. 3 Azs 195/2005 – 63). Takový typ otázek je zapovězen nejen správnímu orgánu, ale má důsledky i v případě, že je svědkům klade účastník řízení či jeho zástupce. Otázky, které vyslychanému předem podsouvají odpověď, předpokládají dosud nepotvrzené skutečnosti či jej mají nepozorovaně dovést k výpovědi, kterou si přeje vyslyšající slyšet, snižují důkazní hodnotu získané výpovědi. Žalovaný proto nepochybil, pokud při hodnocení výpovědi uvedených svědků přihlédl k obsahu otázek, které zástupce stěžovatelky svědkům kladl. Nadto z výpovědí obou svědků vyplynulo, že jmenný seznam osob pracujících na stavbách nebo údaje o subdodavatelích nejsou vedeny ve stavebním deníku ani jiných podkladech. Tyto svědecké výpovědi proto najisto neprokázaly, že se na stavbách společností SYBAN, s.r.o. a OSF 2000, s.r.o. podílela stěžovatelka nebo další subdodavatelé; s tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[39] Ani z výpovědi svědka H., který na stavbách stěžovatelky v kontrolovaném období dobrovolně tlumočil z ukrajinštiny, nebylo možné jednoznačně dovodit, že stěžovatelka vynaložila výdaje ve výši uvedené doklady, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost LAKARSTAV s.r.o. Ze skutečnosti, že na stavbách stěžovatelky pracovali zaměstnanci ukrajinské národnosti, nelze bez dalšího dovozovat, že se jednalo o zaměstnance uvedené subdodavatelské společnosti, neboť pro tu pracovali rovněž dělníci z Rumunska a sama stěžovatelka zaměstnávala zaměstnance pocházející z Ukrajiny.

[40] Taktéž opakovaná výpověď svědka Jurka (jednatele společnosti EUROLESTA s.r.o.) ve správních orgánech vyvolala pochybnosti o věrohodnosti svědecké výpovědi. Tvzení svědka nekorespondovala s dalšími zjištěními, např. předloženými daňovými doklady nebo smlouvou o dílo. Údajná plnění pro stěžovatelku nebylo možné ověřit ani z daňového přiznání jmenované společnosti k dani z příjmů za rok 2012, neboť ta je nepodala. Správce daně a žalovaný dostatečně vysvětlili své pochybnosti i ve vztahu k druhé z výpovědí, která obsahovala rozpory ohledně vyhotovování protokolů o předání prací stěžovatelce, a poukázali na opakovaná nepravdivá tvrzení o podání daňového přiznání. Jejich závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka Jurka proto Nejvyšší správní soud shledal důvodným.

[41] Svědek V. (zaměstnanec stěžovatelky) při výpovědi uvedl název společnosti LAKARSTAV s.r.o. Možnost, že by dalšími dodavateli byly i společnosti EUROLESTA

pokračování

s.r.o. a MC Plus s.r.o. připustil až v návaznosti na návodnou otázku zástupce stěžovatelky. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry učiněné ve vztahu k výpovědi svědků K. a S.. Informace o tom, z jakých společností pocházeli zaměstnanci pracující na zakázkách stěžovatelky, svědkovi sdělil jednatel stěžovatelky. Žalovaný přitom správně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž poznatek svědka, který je pouze zprostředkovaný z informací stěžovatele, nepostačuje k prokázání daňových tvrzení, o nichž vznikly pochybnosti (rozsudek ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Afs 56/2016 – 39).

[42] Svědecká výpověď svědka I. (zaměstnance stěžovatelky) u správních orgánů vzbudila pochybnosti o věrohodnosti svědka, a to kvůli okolnostem výpovědi a jeho chování. Svědek I. mj. sám uvedl názvy společností, které se měly společně se stěžovatelkou podílet na stavebních pracích, aniž by byl ohledně těchto skutečností tážán. Absenci věrohodnosti svědka tedy správní orgány nedovožovaly pouze z jeho přátelského vztahu k jednatele stěžovatelky. Stejně tak jeho tvrzení o označení materiálu na paletách pro stěžovatelku a pro další subdodavatele nebo údajné setkávání se s pracovníky subdodavatelů se nepodařilo ve spojení s výpověďmi dalších svědků prokázat.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé zamítl. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné výdaje nad rámec běžné úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. března 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu