



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobců:

a) J.N.

b) J. N.

oba zastoupeni advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

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

takto:

I. Žaloby se zamítají.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce b) se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 39291/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce b) proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) č. j. 861577/17/3215-50522-803382 ze dne 16. 3. 2017. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci b) za rok 2012 doměřena daň ve výši 733 713 Kč, doměřen daňový bonus ve výši -40 212 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 154 785 Kč.
2. Žalobkyně a), která byla v rozhodném zdaňovacím období spolupracující osobou svého manžela žalobce b), se podanou žalobou domáhala přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 39294/18/5200-10423-709175 ze dne 4. 9. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) č. j. 868064/17/3215-50522-803382 ze dne 15. 3. 2017. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni za rok 2012 doměřena daň ve výši 64 140 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 828 Kč.
3. Daň byla oběma žalobcům doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně prokázání provedení stavebních prací společnostmi JARYS stav spol. s r. o. (dále jen „JARYS“), APECKA STAVBY, družstvo (dále jen „APECKA STAVBY“), a MAT-FI spol. s r. o. (dále jen „MAT-FI“) v deklarovaném rozsahu a ceně. Uplatněné výdaje nebyly žalobcům uznány, a to ani v nezbytné minimální výši. Orgány finanční správy dospěly dále k závěru, že žalobci neprokázali oprávněnost uplatnění částky od dodavatele J. L. nad rámec dodavatelem uplatněného vystaveného dokladu do daňových výdajů.
4. Žalobci v podaných žalobách shodně namítali, že to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu k tvrzením žalobců, uvedeným v jejich daňových přiznáních (bod III. žaloby); dále namítali, že reálné uskutečnění předmětných stavebních prací nebylo rozporováno, a proto měly být předmětné náklady daňově uznány, neboť na osobě poskytovatele plnění v případě daně z příjmů nezáleží (bod IV. žaloby); dále namítali, že správce daně chybně hodnotil jejich dobrou víru, kdy byl ve svých úvahách odtržen od reality v boru stavebnictví a zejména opomenul hodnotit institut přenesení daňové povinnosti (bod V. žaloby); konečně žalobci namítali, že jim měly být v krajním případě uznány alespoň náklady minimálně nutné (esenciální), kdy vyloučením sporných výdajů došlo k navýšení zisku žalobců na číslo ekonomicky naprosto nereálné – byly tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně dle pomůcek (bod VI. žaloby).
5. Žalovaný ve svých vyjádřeních ze dne 18. 1. 2019 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesené žalobní body. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo každé

napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žalob.

6. Žalobci dne 1. 4. 2019 reagovali replikami, v nichž setrvali na svých procesních pozicích a poukázali na relevantní judikaturu, zejména pak na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) č. j. 2 Afs 97/2018-35 ze dne 19. 11. 2018.
7. Vzhledem ke shodnému skutkovému základu obou sporů rozhodl soud usnesením č. j. 25 Af 51/2018-83 ze dne 25. 3. 2020 o spojení věcí vedených pod sp. zn. 25 Af 51/2018 a 25 Af 56/2018.
8. Rozsudkem č. j. 25 Af 51/2018-86 ze dne 21. 4. 2020 Krajský soud v Ostravě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. Soud dospěl k závěru, že žalovaný nedostatečně zdůvodnil, proč zpochybněnou část daňové evidence žalobců nelze považovat za podstatnou z hlediska podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Uložil žalovanému nově zhodnotit možnost stanovení daně dle pomůcek se zohledněním tzv. esenciálních nákladů, přičemž měl žalovaný vycházet z té judikatorní větve, která vychází z postulátu formulovaného Ústavním soudem, že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální. Ke kasační stížnosti žalovaného byl uvedený rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 205/2020-45 ze dne 11. 11. 2020 uvedl, že žalovaný ve svých napadených rozhodnutích dostatečně přezkoumatelně zdůvodnil, proč v posuzované věci podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny; v posuzované věci tak nebyly dány podmínky ke změně procesního postupu a přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.
9. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně zahájil u žalobce b) dne 18. 9. 2014 a u žalobkyně a) dne 22. 9. 2014 daňové kontroly na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012. Předmětem činnosti žalobce b) v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolační a zednické. Žalobkyně a) participovala na příjmech žalobce b) jako spolupracující osoba (a zároveň vyvíjela vlastní podnikatelskou činnost). Dle správce daně žalobci neprokázali provedení stavebních prací společnostmi JARYS, APECKA STAVBY a MAT-FI v deklarovaném rozsahu a ceně. Správce daně dospěl dále k závěru, že žalobci neprokázali oprávněnost uplatnění částky od dodavatele J. L. nad rámec dodavatelem uplatněného vystaveného dokladu do daňových výdajů. Správce daně proto dospěl k závěru o daňové neúčinnosti výdajů, které žalobci uplatnili z výše uvedených sporných dodávek, a to v souhrnné výši 5 629 790 Kč, kdy podíl žalobce b) na uvedené částce činil 90,8 % a podíl žalobkyně a) činil 9,2 %. O uvedenou částku v daných podílech byly proto správcem daně zvýšeny rozdíly mezi příjmy a výdaji žalobců. Zprávy o daňových kontrolách byly se zástupcem žalobců projednány dne 10. 3. 2017. Na základě závěrů, uvedených ve zprávách o daňových kontrolách vydal správce daně prvostupňová rozhodnutí, která žalobci napadli odvoláními dne 13. 4. 2017. Žalovaný nechal v rámci odvolacích řízení doplnit dokazování a napadenými rozhodnutími odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

11. Podle § 65 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
12. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloby byly podány řádně a včas a splňují všechny zákonem předepsané náležitosti
13. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
15. 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.
16. Než soud přistoupí k posouzení jednotlivých žalobních bodů, pokládá za potřebné uvést v obecné rovině, jaký by měl být – ve světle judikatury správních soudů – postup v případě zpochybnění výdajů deklarovaných daňovým subjektem. Prvotní důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který deklarované výdaje prokazuje účetními doklady. Formálně správný daňový doklad však nemůže být chápán jako nezpochybnitelný důkaz o reálné existenci v něm uvedených skutečností, neboť může tyto skutečnosti toliko simulovat (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004). Jestliže správce daně prokáže důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků (odlišných od jeho účetnictví a evidencí), které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 nebo rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. 8. 2017). Daňový subjekt ovšem kromě prokázání souladu účetnictví se skutečností (tj. že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak

je o něm účtováno) může i korigovat svá původní tvrzení, prezentovat tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá nová tvrzení prokázat (srov. např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006, či rozsudky NSS č. j. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2005, č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008, publ. pod č. 1572/2008 Sb. r. NSS, č. j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 31. 5. 2007, či rozsudek č. j. 6 Afs 176/2016-36 ze dne 5. 10. 2016). Jak uvedl NSS v rozsudku 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020, „i v případě, kdy jde o daň z příjmů fyzických osob a související daňově účinné náklady, je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech.“ (odst. [32]). Nezbytnost průkazu dodavatele plnění je potřebná k uznání uplatněného výdaje v plné (tedy deklarované) výši. Jestliže však daňový subjekt prokáže toliko existenci výdajů (faktické uskutečnění plnění a jeho úhradu), nicméně nevyvrátí pochybnosti správce daně co do totožnosti dodavatele, přichází v úvahu přiznání nákladů ve výši objektivně minimálně nutných k dosažení určitého příjmu (tzv. esenciální výdaje). Tyto esenciální výdaje je možno stanovit a přiznat cestou využití pomůcek dle § 98 daňového řádu (srov. např. rozsudky č. j. 4 Afs 381/2019-41 ze dne 26. 2. 2020, č. j. 2 Afs 97/2018-35 ze dne 19. 11. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018-46 ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 Afs 160/2016-38 ze dne 31. 5. 2017).

17. Žalobci v žalobách předně namítali, že žalovaný nesprávně vyhodnotil rozložení důkazního břemene. Žalobci předložili formálně bezvadné faktury s razítky a pokladní doklady o zaplacení fakturovaných částek, které byly podpořeny obsahem stavebních deníků. K tomu soud uvádí, že formální doklady nejsou nezvratným důkazem. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 7/2006-107 ze dne 25. 10. 2006, „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty

formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“ V projednávané věci správce daně relevantní pochybnosti formuloval. Samotná existence formálně bezvadných dokladů nezabránila přechodu důkazního břemene na žalobce (srov. již výše citované usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004). Jestliže správce daně prokáže pochybnosti stran předložených dokladů, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal jinak (srov. např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 12/2003-277 ze dne 13. 4. 2004, publ. pod č. 666/2005 Sb. r. NSS). V podrobnostech soud odkazuje na napadená rozhodnutí a tam citovanou bohatou judikaturu NSS (str. 6-12).

18. Správce daně formuloval konkrétní skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost předložených dokladů. Jednalo se o výlučně hotovostní platby, absence dostatečné specifikace plnění na fakturách; dále ve vztahu ke společnosti JARYS a MAT-FI prohlášení jejich jednatelů, že se žalobcem b) nikdy žádné obchody neuskutečnili, ve vztahu ke společnosti APECKA STAVBY zjištění, že se v místě svého sídla v roce 2012 již nenacházela a že na dokladech, které měla vystavovat tato společnost, je jméno jednatele MAT-FI.
19. Jestliže tedy správce daně kvalifikovaně zpochybnil doklady předložené žalobci, bylo na žalobcích prokázat jimi tvrzené skutečnosti, a to nabídnutím důkazů, jež by byly přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo učinit potřebný závěr bez vážných pochybností.

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

by se v praxi faktury vystavovaly řádně. Postačí, pokud obsah faktur nedostojí příslušným normám. Popření stavebních prací jednateli tvrzených obchodních partnerů žalobce b), doplněné v jednom případě naprostým popřením toho, že by jej jednatel znal, ve druhém výslovným popřením přijetí financí dle předložených pokladních dokladů, pak soud na rozdíl od žalobce hodnotí jako kardinální důvod k pochybám a ve spojení s dalšími indiciemi za naprosto dostačující k přesunu důkazního břemene zpět na žalobce. Je sice pravdou, že jednatel MAT-FI se sám označil za nominálního jednatele, čímž je hodnota jeho výpovědi snížena, nicméně – i když nemusel vědět o veškeré hospodářské činnosti MAT-FI – byl schopen se vyjádřit k podobě podpisu a razítka na fakturách, jejichž autenticitu popřel. Nekontaktnost dodavatele v době daňové kontroly nemůže být kladena daňovému subjektu k tíži, v tom má žalobce pravdu; avšak v projednávané věci byla kontaktnost APECKA STAVBY byla zjištěna již v období, kdy mělo k dodávkám pro žalobce docházet. Pokud se týče výtek žalobců ohledně toho, co jednotliví svědkové vědět mohli či nemohli, pak toto není rozhodné; rozhodné je, zda věděli to, co bylo nutno prokázat k unesení důkazního břemene tížícího žalobce. Žalobcem vytýkané nedostatky v kladení otázek jednateli mohl žalobce snadno odstranit tím, že by se výsledku sám účastnil a otázky kladl. Jakákoli překážka mu v tomto směru nebyla orgány finanční správy položena. Nic nenasvědčuje tomu, že by vyslyšení svědkové byli motivováni vypovídat nepravdivě nebo zamlčet okolnosti pro věc důležité. Při hodnocení pochybností správce daně je třeba zdůraznit, že správci daně postačí, aby soubor důkazů zakládal jeho pochybnost. Proto jsou bezpředmětné námitky, že se neprokázal opak tvrzení žalobců, neboť postačilo tato tvrzení relevantně zpochybnit. Naproti tomu žalobci jsou nuceni při rozložení důkazního břemene prokázat, že věci se sběhly tak, jak uváděli ve svých daňových tvrzeních. K tomu jim nepostačí chabé nepřímé důkazy (někdo si vybaví jen název dodavatele; jeden pracovník potvrdí, že pracoval, aniž je schopen vypovídat dostatečně určitě o ostatních pracovnících apod.), které navíc netvoří uzavřenou a logickou soustavu, jak požaduje judikatura, jíž se žalobce nepřipadně dovolává.

25. Je též pravdou, že daňový subjekt nemusí prokázat skutkový stav s „*absolutní jistotou*“, jak uvedl Ústavní soud v žalobcem citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014, nicméně důkazy snesené žalobcem musí být „*přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností*“, jak v přímé návaznosti na citovaný nálezh uvedl Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 8 Af 5/2015-82 ze dne 7. 6. 2018. Ani tomuto sníženému standardu ovšem žalobce nedostál.
26. Žalobci dále po námitkách týkajících se rozložení důkazního břemene namítali nesprávné posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů.
27. Žalobci tvrdí, že dojde-li k vyloučení možnosti, že reálně uskutečněné práce provedl sám žalobce, a přitom je prokázáno, že předmětné výdaje byly žalobcem skutečně vynaloženy, pak je již v zásadě bez významu, provedl-li práce subjekt odlišný od subjektu formálně deklarovaného na daňovém dokladu. Uvedený závěr, kterému nasvědčují některé citace starší judikatury, je však recentní judikaturou jednoznačně překonán, jak je vyloženo výše v odst. 15 tohoto rozsudku. Jak správně uvedl žalovaný s odkazem na příslušnou judikaturu ve vyjádření k žalobám (s. 10-12), předmětem nynějšího sporu není skutečnost, zda byly stavební práce fakticky provedeny, ale zda byly provedeny deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou finanční úhradu. Náklad, u něž jednoznačně nebyl identifikován subjekt, podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 170/2017 ze dne 27. 9. 2017). V případě žalobců přetrvaly pochyby (1) kdo byli dodavatelé posuzovaných plnění, (2) v jakém

rozsahu a (3) v jaké ceně. Námitka žalobců ohledně nesprávného posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů tedy důvodná není.

28. Žalobci v žalobě dále namítali, že žalovaný nesprávně hodnotil jejich dobrou víru s ohledem na hodnocení interních kontrolních mechanismů žalobce b). Žalovaný je dle žalobců odtržen od podnikatelské reality v oboru stavebnictví, neboť dojednání neodborných, avšak nezbytných stavebních prací se vyznačuje nízkou mírou formálnosti. Je nutno operativně reagovat na aktuální potřeby. Cenové hledisko je v takových případech často upozorněno hlediskem časovým (okamžitá realizace zakázky). Navíc žalobci byli od roku 2012 chráněni před případnými podvodníky institutem přenesené daňové povinnosti. K tomu soud pro stručnost odkazuje na klíčový důvod vypořádání této námítky žalovaným – že v dané věci byla daň doměřena pro neunesení důkazního břemene ze strany žalobců, nikoli pro prokázání jejich účasti na podvodu. Otázka jejich dobré víry tak není pro věc zásadní; okolnosti, z nichž žalovaný usuzoval na absenci této dobré víry, mohou nicméně dle názoru soudu sloužit k dokreslení shora popsanych okolností vzbuzujících důvodnou pochybnost žalovaného (ostatně se v napadeném rozhodnutí tyto okolnosti prolínají). Poukaz žalobců na potřebu operativnosti neneguje všechny okolnosti vyhodnocené žalovaným jako nasvědčující absenci dobré víry v odst. 117-118 napadeného rozhodnutí (např. absence jakéhokoli prověření spojitosti osoby, která jedná za obchodní společnost, s touto společností).
29. Konečně žalobci v žalobě (a následně v replice) vznesli poslední námitku, a sice, že v jejich věci měl správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobcům náklady minimálně nutné (neboli esenciální).
30. Žalobci s poukazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017 akcentoval, že ani případná důkazní nouze ve vztahu k prokázání daňové uznatelnosti výdajů totiž neznamená, že výdaje mohou být při stanovení daně zcela ignorovány. Vyloučením sporných výdajů, tvořících 35,34 % všech výdajů žalobce, došlo k účetnímu zvýšení zisku žalobců z 1,45 % na 36,4 %, což je hodnota naprosto ekonomicky nerealná, neboť v rozhodném období docházelo v odvětví stavebnictví dokonce k realizaci zakázek s negativní marží, což doložil odkazem na veřejně dostupné zdroje. Absurdnost postupu správce daně pak dle žalobce vynikne ještě více, pokud budou zpochybněné výdaje vztaženy nejen k hodnotám za celé zdaňovací období, ale ke konkrétním stavebním zakázkám: zisk na zakázce v Ostravě by činil 80 % (přitom – pro srovnání – u jiné zakázky žalobce b) z roku 2011 byl zisk jen 0,79 %). Názor, žalovaného, že se žalobce domáhá nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek, je v rozporu s názorem NSS, vysloveným v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016-43 ze dne 31. 5. 2017, dle něž lze poznatky získané dokazováním využít jako pomůcky. Žalobce dále poukázal na to, že dle judikatury nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat vždy ve vztahu ke konkrétní věci ve všech souvislostech (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016). Pokud žalovaný tvrdil, že tzv. esenciální výdaje je možno aplikovat jen v případě, kdy z dokazování plyne, že stavební práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, jedná se o mylný názor; dovolává-li se žalovaný rozsudku č. j. 10 Afs 26/2018 ze dne 12. 7. 2018, činí tak nepřipadně, neboť takový závěr z něj dovodit nelze. Tento rozsudek se týkal totiž situace, kdy vůbec nebylo prokázáno, zda se sporné obchodní transakce uskutečnily. Naproti tomu stanovením daně podle pomůcek se měl dle NSS zabývat správce daně ve věcech sp. zn. 5 Afs 162/2014 či sp. zn. 2 Afs 398/2017, kde byl zpochybněn rozsah uskutečněných stavebních prací, či sp. zn. 2 Afs 97/2018, kde byly pochybnosti o dodavateli, rozsahu a ceně pořízení kovového šrotu žalobcem.

31. Žalobcům lze přisvědčit v tom, že v případě stanovení daně podle pomůcek lze využít i poznatky získané správcem daně v rámci dokazování (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 190/2004-56 ze dne 12. 5. 2005 či č. j. 5 Afs 129/2006-142 ze dne 27. 7. 2007). Rovněž je třeba žalobcům přisvědčit, že tvrzení žalovaného, že esenciální náklady je nutné aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, je naprosto mylné: Tyto podmínky naopak – jak plyne z výše uvedeného odůvodnění – jsou předpokladem pro uznání všech takto prokázaných nákladů.
32. Nicméně toto dílčí přitakání žalobci nemá vliv na napadené rozhodnutí, neboť nosnou je otázka, zda byly či nebyly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek v projednávaných věcech. A tuto otázku již jednoznačně zodpověděl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 205/2020-45, své vývody shrnul v odst. 67-71 takto: „[67] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel ve svých napadených rozhodnutích dostatečně přezkoumatelně zdůvodnil, proč v posuzované věci podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny. Krajskému soudu tak nelze přisvědčit, že stěžovatel svůj postup dostatečně nevysvětlil, resp. že by pouze odkázal na své propočty týkající se procenta neuznaných (neprokázaných) výdajů. [68] V napadených rozhodnutích stěžovatel uvedl, že analýzou jednotlivých zakázek dospěl k závěru, že nelze hovořit o zpochybnění vypovídací schopnosti daňové evidence za rok 2012 jako celku, neboť tato nevykazuje nedostatky takové intenzity, pro něž by se stala nevěrohodnou. Ve vztahu k jednotlivým zakázkám tak nebylo možno konstatovat, že s přispěním nezpochybněných výdajů nebyl daňový subjekt schopen uvedené zakázky uskutečnit, a tedy dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů. Stěžovatel rovněž poznamenal, že na některých zakázkách se kromě samotného daňového subjektu podíleli rovněž jiní subdodavatelé a někdy i jiné osoby, které nejsou v soupisu k jednotlivé zakázce uvedeny, avšak tato skutečnost vyplývá ze stavebních deníků. Je tedy možné, že žalobcům vznikly v souvislosti s provedením stavební zakázky i jiné účinné výdaje, ty však nebyly doloženy (viz body [127] a [128] napadeného rozhodnutí ve věci žalobce b). Stěžovatel dospěl k závěru, že daňová evidence byla zpochybněna pouze ve výši sporných faktur od deklarovaných dodavatelů – společností JARYS, APECKA STAVBY a MAT-FI; nedošlo tedy ke zpochybnění podstatné části evidence, a nebyly tedy ani splněny podmínky pro přechod na náhradní způsob stanovení daně (viz bod [190] rozhodnutí ve věci žalobce b). [69] Stěžovatel dále zjistil, že ačkoliv výdaje (náklady) a příjmy spolu úzce souvisí, jedná se o dvě odlišné kategorie, které se prokazují odděleně. Neprokázal-li tedy daňový subjekt část výdajů za subdodávky prací, není možné takový výdaj kvalifikovat jako daňově účinný pouze na základě toho, že deklarované práce byly provedeny a výše příjmu (zisku) není sporná. Správci daně tak nebránilo nic v tom, aby příjmy považoval za daňově účinné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za subdodavatelské práce, které měli provést zmínění dodavatelé, nikoliv (viz bod [193] rozhodnutí ve věci žalobce b). [70] Kasační soud je shodně se stěžovatelem přesvědčen, že v posuzované věci tak skutečně nebyly dány podmínky ke změně procesního postupu a přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek. V důsledku zpochybnění přijatých plnění od výše zmiňovaných dodavatelů, a tedy neprokázání výdajů na tato plnění, nedošlo k celkovému zatemnění obrazu hospodaření žalobců, resp. k objektivní nemožnosti stanovit daň na základě dokazování. Žalobci měli prostor pro návrhy důkazů k vyvrácení předestřených pochybností správce daně, což také činili, nepodařilo se jim však prokázat, že dodávky prací skutečně poskytli tvrzení dodavatelé. To ostatně potvrdil i krajský soud, který rovněž dospěl k závěru, že výdaje na plnění od sporných dodavatelů nebyly prokázány, a proto je není možné považovat za daňově uznatelné. Žalobcům nebyly vyloučeny veškeré výdaje na splnění stavebních zakázek, z provedeného dokazování naopak vyplynulo, že se na dotčených

zakázkách podíleli i jiní dodavatelé. [71] V případě žalobců tedy nebyly naplněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobci převážně splnili své zákonné povinnosti, jelikož podali daňová přiznání, poskytli správci daně součinnost při dokazování, podrobili se daňové kontrole. Nesplnili však svou povinnost vést řádnou, resp. průkaznou daňovou evidenci. Avšak dle výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu platí, že ani ne zcela průkazné účetnictví (daňová evidence) daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel měl k dispozici průkazné údaje o příjmech žalobců za dané zdaňovací období, sporné byly pouze žalobci deklarované výdaje za subdodávky od výše zmíněných dodavatelů, které představovaly celkem 35,44 % deklarovaných výdajů. Bylo tak na žalobcích, aby prokázali, že tyto sporné výdaje proběhly tak, jak je evidovali v daňových dokladech, případně že deklarované výdaje skutečně nastaly, byť za jiných okolností (srov. obdobně rozsudek NSS rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 – 52). V projednávané věci se vedlo rozsáhlé dokazování, jehož výsledkem bylo neuznání části deklarovaných výdajů. Znovu je třeba zdůraznit, že v posuzované věci nelze dospět k závěru, že by byl obraz hospodaření žalobců zatemněn a deklarované výdaje nešlo pro objektivní nemožnost prokázat.“ Uvedeným hodnocením Nejvyššího správního soudu je krajský soud vázán.

33. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Jako důvod kasační stížnosti může být toliko namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, či nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Ostrava 27. května 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu