



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobců: a) **M. B.**

b) **V. B.**

oba bytem X

oba zastoupeni daňovou poradkyní Censitio s.r.o., IČO: 24774219
sídlem Ratajova 1113/8, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38132/20/5200-10421-705721 a č. j. 38312/20/5200-10421-705721,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci se společnou žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)

podanou dne 27. 10. 2020 domáhají zrušení v záhlaví označených rozhodnutí (dále jen „napadená rozhodnutí“).

2. Rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38132/20/5200-10421-705721 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a) a potvrdil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 19. 8. 2019, č. j. 4189888/19/2111-50521-204536, kterým Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci a) daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 468 621 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 0 Kč a současně stanovil penále ve výši 93 724 Kč. Napadeným rozhodnutím 1 žalovaný potvrdil rovněž dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 19. 8. 2019, č. j. 4190313/19/2111-50521-204536, kterým správce daně doměřil žalobci a) daň za zdaňovací období roku 2016 ve výši 566 372 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 0 Kč a stanovil penále ve výši 113 274 Kč.
3. Rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38312/20/5200-10421-705721 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně b) a potvrdil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 19. 8. 2019, č. j. 4190531/19/2111-50521-204536, kterým správce daně doměřil žalobkyni b) daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 25 695 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 0 Kč a stanovil penále ve výši 5 139 Kč. Napadeným rozhodnutím 2 žalovaný potvrdil rovněž dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 19. 8. 2019, č. j. 4190734/19/2111-50521-204536, kterým správce daně doměřil žalobkyni b) daň za zdaňovací období roku 2016 ve výši 14 730 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 0 Kč a stanovil penále ve výši 2 946 Kč.

Obsah podání účastníků

4. *Za prvé* žalobci namítají, že unesli důkazní břemeno a prokázali, že splnili podmínky pro uplatnění výdajů jako daňově uznatelných. Žalobce a) uzavřel se společností OLIMP GOLD s.r.o., IČO: 28984595, (dále jen „OLIMP GOLD“) smlouvu o dílo a nájemní smlouvu. Po dohodě žalobců s jednatelem společnosti OLIMP GOLD panem V. B. vykonávali pracovníci (ukrajinské národnosti) montážní práce v oblasti strojírenství. Jednou měsíčně byla práce fakturována a k faktuře byl přiložen soupis provedených prací a protokol o předání. Dokumenty vždy podepisoval V. B. Úhrady za služby byly prováděny na bankovní účet. Na výzvu správce daně žalobci doplnili tabulku s rozsahem a předmětem přijatých plnění ke konkrétním zakázkám. Tento dokument sice není podepsaný, ale byl zaslán datovou schránkou, tudíž o jeho autenticitě nemůže být sporu. Všechny faktury žalobce a) uvedla společnost OLIMP GOLD v přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a faktury za rok 2016 uvedla rovněž v kontrolním hlášení. Nekontaktnost V. B. a společnosti OLIMP GOLD nemůže být kladena k tíži žalobce. Žalobcům nemůže být kladena k tíži ani skutečnost, že společnost OLIMP GOLD byla evidována v registru zaměstnavatelů od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2016, neboť ze zveřejněných účetních závěrek plyne, že montážní práce společnost OLIMP GOLD prováděla za pomoci subdodávek třetích subjektů. Poskytnutí služeb potvrdila ve výpovědi též svědkyně paní H.
5. Společnost BARVA spol. s r.o., IČO: 24848867, (od 11. 4. 2017 BARVA spol. s r.o. v likvidaci, nyní již zrušená; dále jen „BARVA“) prováděla pro žalobce a) úklidové práce včetně údržby venkovních prostor v provozovně ve V. a na ubytovně v S. Přílohou daňových dokladů byla objednávka a dodací list, který obsahuje soupis provedených prací. Daňové doklady podepisoval vždy jednatel společnosti BARVA V. B. Žalobce a) platil za

provedené práce v hotovosti. Doklady o převzetí hotovosti podepsal V. B. Dle údajů zveřejněných ve sbírce listin obchodního rejstříku, společnost BARVA dlouhodobě vykazovala ekonomickou činnost. Z účetních závěrek je rovněž zřejmé, že společnost BARVA prováděla úklidové a údržbové práce za pomoci subdodávek třetích subjektů. Nekontaktnost V. B. a společnosti BARVA nemůže být kladena k tíži žalobců.

6. Společnost VERBSTAV spol. s r.o., IČO: 26473496, (dále jen „VERBSTAV“) nahradila společnost BARVA a prováděla pro žalobce a) úklidové práce a údržbu venkovních prostor. Přílohou daňových dokladů byl dodací list, který obsahuje soupis provedených prací a který podepsal tehdejší jednatel společnosti VERBSTAV pan M. V. Společnost VERBSTAV podala přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 a daňové doklady vystavené pro žalobce a) uvedla do kontrolního hlášení. Výpověď pana V. potvrdila provedení úklidových prací. Dle žalobců je výpověď pana L. B. nevěrohodná, neboť jak by jinak pan V. znal telefonní číslo pana B. K výpovědi paní H. H. žalobci uvádí, že byla vyslechnuta jiná osoba, než kterou pan V. označil ve své výpovědi. Je chybou správce daně, že po panu V. nepožadoval bližší údaje o této svědkyni. Žalobce netíží důkazní břemeno k prokázání dodavatelů společnosti VERBSTAV.
7. Ve vztahu k úklidovým pracím poskytnutých společnostmi BARVA a VERBSTAV žalovaný zpochybňuje jejich provedení v rozsahu mytí dveří a oken, úklidu sociálních zařízení a luxování koberec. Žalobci proto předpokládají, že v případě zbývajících úklidových prací měl žalovaný za to, že byly provedeny. Výdaje na tyto zbývající služby však nebyly žalobcům uznány.
8. *Za druhé* žalobci namítají, že správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Kontrolní hlášení podaná společnostmi OLIMP GOLD a VERBSTAV, v nichž byly uvedeny zpochybněné daňové doklady, prokazují poskytnutí služeb těmito společnostmi, neboť platí presumpce věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti kontrolního hlášení.
9. *Za třetí* žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav z toho důvodu, že neprovedl znalecký posudek za účelem zjištění shody podpisu pana B. na listinách založených ve sbírce listin obchodního rejstříku s podpisy na daňových dokladech a jiných písemnostech shromážděných v rámci daňové kontroly.
10. *Za čtvrté* žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení. Ze zprávy o daňové kontrole ani z napadených rozhodnutí není zřejmé, jakou důkazní sílu finanční orgány přikládaly jednotlivým důkazům.
11. *Za páté* daňové orgány nezohlednili doktrínu esenciálních nákladů, neboť výdaje na služby od společnosti OLIMP GOLD byly objektivně nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce a). Dle žalobců bylo v průběhu daňové kontroly prokázáno, že bez provedení prací od pracovníků společnosti OLIMP GOLD by nebylo možné výrobky dokončit. Výdaje na služby od společnosti OLIMP GOLD přitom tvoří celou jednu třetinu výdajů za nakupované služby účtované na účtu 518.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí. Argumentace obsažená ve vyjádření k žalobě se shoduje s obsahem odůvodnění obou napadených rozhodnutí (viz body 26-28 tohoto rozsudku).
13. V replice žalobci opakují argumentaci uplatněnou již v žalobě.

Obsah daňových spisů

14. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že dne 4. 8. 2017 zahájil správce daně u žalobce a) daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, daň z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a silniční daň za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Dne 1. 11. 2017 správce daně zahájil u žalobce a) daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. U žalobkyně b) byla daňová kontrola zahájena v tytéž dny, avšak pouze na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a roku 2016.
15. Pan M. V. (bývalý jednatel společnosti VERBSTAV) dne 8. 11. 2017 vypověděl, že v roce 2016 společnost VERBSTAV možná již žádné zaměstnance neměla, činnosti vykonávaly subdodavatelé „L. B. (a uvedl jeho telefonní číslo, pozn. soudu), H. M. – ta dodávala lidi na úklid, R. Č.“ Účetní doklady předal novému jednateři. Svědek vypověděl, že objednávky a komunikace probíhala mezi ním a žalobcem a). Nabídka byla zaslána e-mailem, obsahem byly požadavky žalobce a), rozsah prací, celková cena za objednávku, která byla stanovena vždy dle druhu práce. Objednávka byla na jeden rok, podepisoval ji svědek a žalobce a). Fakturace probíhala čtvrtletně. Služby hradil žalobce a) hotově svědkovi osobně v Sendražicích, občas hotovost přebíral bratr svědka či jeho manželka. Společnost VERBSTAV vykonávala pro žalobce a) mytí oken, luxování koberců, úpravu živého plotu, tenisového kurtu, sekání trávy, mytí dlaždic v kuchyňkách a WC a mytí rámu dveří. Na dotaz správce daně týkající se práce vyfakturované na konkrétních daňových dokladech svědek uvedl, že práce byla prováděna většinou o víkendu, počet lidí byl různý (4 až 5 podle potřeby). Konkrétní osoby svědek nezná, všichni byli cizinci, dodávali je subdodavatelé. Dopravu pracovníků zajišťovala společnost VERBSTAV. Do Sendražic chodili dvakrát až třikrát do měsíce, do Veltrub jednou za dva až tři měsíce.
16. Na základě skutečností zjištěných při kontrole správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobci splnili podmínky pro daňovou účinnost nákladů týkající deklarovaných prací mj. od společností OLIMP GOLD, BARVA a VERBSTAV. Dne 8. 3. 2018 tedy správce daně vyzval oba žalobce k prokázání faktického uskutečnění deklarovaných plnění od uvedených společností dle dodavatelských faktur (tzn. uvedenými dodavateli, v uvedeném čase, obsahu, rozsahu a za uvedenou cenu) a jejich souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Ve výzvách uvedl, že společnost OLIMP GOLD předložila pouze daňové doklady, soupisy provedených prací, předávací protokoly a roční objednávky. Další požadované dokumenty již společnost OLIMP GOLD ani na opakovanou výzvu správce daně nepředložila. Společnost OLIMP GOLD byla vedena v registru zaměstnavatelů od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017. Bývalý jednatel společností OLIMP GOLD a BARVA, pan B., se bez omluvy nedostavil k výsledku na den 8. 11. 2017 a opakovaně na den 27. 11. 2017. Likvidátor společnosti BARVA uvedl, že nemůže k věci nic sdělit, neboť je společnost nekontaktní a nepředala mu účetnictví. Společnost BARVA neměla v roce 2015 žádné zaměstnance. Pan Y. L. (další bývalý jednatel společnosti BARVA) se rovněž bez omluvy nedostavil k předvolání. Společnost VERBSTAV nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů. V roce 2016 neměla společnost VERBSTAV žádné zaměstnance. Bývalý jednatel společnosti VERBSTAV, pan M. V., ve svědecké výpovědi sice potvrdil spolupráci se žalobcem a), která měla být prováděna prostřednictvím subdodavatelů. Nereagoval však již na další výzvu k bližší identifikaci údajných subdodavatelů. Proto správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) na základě předložených dokladů, a proto žalobce vyzval k prokázání faktického uskutečnění deklarovaných plnění

dle poskytnutých daňových dokladů.

17. Dne 30. 4. 2018 žalobci ve vyjádření k výzvám uvedli, že za účelem prokázání existence společností OLIMP GOLD, BARVA a VERBSTAV a prokázání provedení faktických plnění navrhují jako důkazy listiny z obchodního rejstříku, registrace společností v registru plátců DPH, výpisy z účtů, daňové doklady, kontrolní hlášení společností OLIMP GOLD a VERBSTAV, e-mailovou komunikaci s panem B. a panem V. Ke společnostem BARVA a VERBSTAV navrhují provést rovněž výslech paní M. M., která zadávala úklidové práce. Žalobci přiložili tabulku „*podklady k fakturaci*“ pro společnost OLIMP GOLD.
18. Paní M. M. (dcera a zaměstnankyně žalobců) dne 9. 5. 2018 vypověděla, že je provozní ubytovny. Úklidová firma myje okna, vytírá dlažbu, luxuje, otírá dveře, v létě seká trávu a stříhá stromy. Úklidové práce někdy zadávala ona, někdy žalobce a). V průběhu úklidu tam ani jeden nebyl. Většinou pracovalo 4 až 5 lidí. Úklidové práce prováděli nepravidelně dle potřeby, jednou za deset či čtrnáct dní. Přijeli svým autem nebo je někdo přivezl. Žalobce a) jednal s úklidovou firmou, objednával úklid, zajišťoval doklady od úklidové firmy. Svědkyně s nikým nekomunikovala, nezajišťovala fakturaci, nepřebírala od úklidové firmy žádné doklady a ani nezná jména osob, které úklid prováděly. Zadání, přebírání a kontrolu úklidových prací prováděla někdy svědkyně, někdy žalobce a). Pana V. svědkyně viděla, pana B. si nepamatuje. Svědkyně uvedla, že pokoje včetně sociálních zařízení si uklízejí ubytovaní sami. Sociální zařízení a sprchové kouty umístěné ve společných prostorách uklízí úklidová firma.
19. Pan L. B. dne 18. 2. 2019 vypověděl, že osobně nezná pana V. ani žalobce a). V roce 2016 neprováděl subdodávky společnosti VERBSTAV pro žalobce a). V roce 2016 nebyl nikde zaměstnán, ale podnikal v oblasti úklidových prací. Paní H. H., roz. M., dne 21. 11. 2018 vypověděla, že v roce 2016 neprováděla žádné úklidové práce, byla zaměstnaná jako dělnice. Nezná pana V., žalobce a) ani společnost VERBSTAV.
20. Dne 9. 4. 2019 správce daně seznámil žalobce a) s výsledky kontrolního zjištění. Dne 11. 4. 2019 správce daně seznámil žalobkyni b) s výsledky kontrolního zjištění.
21. Žalobci ve vyjádření ze dne 17. 5. 2019 k výsledku kontrolního zjištění uvedli, že nesouhlasí s posouzením správce daně. Odkázali na účetní závěrky dodavatelských společností, daňová přiznání k DPH a kontrolní hlášení, ze kterých má vyplývat, že společnosti v době provádění deklarovaných prací pro žalobce byly kontaktní a plnily své daňové povinnosti. Ve vztahu ke společnosti OLIMP GOLD žalobci uplatnili námitku esenciálních výdajů. Žalobci navrhli provedení svědecké výpovědi paní J. H. (účetní a administrativní pracovnice žalobců) a znalecký posudek v oblasti písmoznalectví pro určení shody podpisů pana B. Žalobci tvrdí, že výpověď pana B. je nevěrohodná. K výsledku paní H. H. žalobci uvádějí, že byla vyslechnuta jiná osoba, než kterou pan V. označil ve své výpovědi.
22. Paní J. H. dne 12. 6. 2019 [účetní a zaměstnankyně žalobce a)] vypověděla, že se jednání žalobce a) nezúčastňuje. Připravovala smlouvy se společností OLIMP GOLD. Svědkyně komunikovala s panem B. pouze e-mailem (objednávky, faktury). Pan B. procházel přes její kancelář, ale neověřovala jeho totožnost. Svědkyně odesílala objednávky na celý rok, částečně si zajišťoval objednávky žalobce a) i sám (telefonicky). E-mailovou komunikaci s panem B. již nemá k dispozici, používala soukromý e-mail, ze kterého tuto komunikaci již vymazala. Svědkyně neví, kolik pracovalo lidí na ubytovně. V dílně je společností víc, pro každou pracovalo asi 4 až 5 lidí. Svědkyně zajišťovala platby společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

OLIMP GOLD převodem, v hotovosti žádné platby neprováděla.

23. Zpráva o daňové kontrole ze dne 5. 8. 2019, č. j. 4048996/19/2111-60561-209408, byla žalobci a) doručena dne 12. 8. 2019. Oprava výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole byla žalobci a) doručena dne 15. 8. 2019. Zpráva o daňové kontrole ze dne 5. 8. 2019, č. j. 4049589/19/2111-60561-209408, byla doručena žalobkyni b) dne 12. 8. 2019.
24. Dne 19. 8. 2019 vydal správce daně dodatečné platební výměry (viz body 2 a 3 tohoto rozsudku). Proti těmto dodatečným platebním výměrům podali žalobci společné odvolání, ve kterém argumentovali v zásadě obdobně jako v žalobě.
25. V odvolacím řízení byly doplněny podklady pro rozhodnutí. Správce daně rozhodl o předvedení pana B. dne 8. 11. 2019 a v náhradním termínu dne 11. 11. 2019, o což požádal Obvodní ředitelství policie Praha III (dále jen „policie“). Policii se nepodařilo pana B. předvést, protože nebyl na adrese zastižen. Na uvedené adrese však měl poštovní schránku. Správce daně nerozhodl o předvedení pana L., neboť z Cizineckého informačního systému zjistil, že měl povolený pobyt na území České republiky do 23. 7. 2014. Dále správce daně provedl dne 3. 12. 2019 místní šetření v ubytovacím zařízení žalobců, kde měly probíhat úklidové práce. Žalovaný vyzval žalobce k vyjádření ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení. Žalobci se vyjádřili dne 21. 8. 2020.
26. Napadenými rozhodnutími ze dne 6. 10. 2020 žalovaný zamítl odvolání žalobců a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný shodně uvedl, že předložené smlouvy, daňové doklady a další dokumentace vztahující se k dodání montážních prací od společnosti OLIMP GOLD nemohly dostatečně věrohodně prokázat, jaké konkrétní práce a v jakém množství byly dodány. Cena díla dle smluv o dílo měla být stanovena na základě protokolu o předání díla, který měl být vždy přílohou daňového dokladu. Dle daňových dokladů bylo předmětem montování ocelových konstrukcí a zábradlí vždy v množství 1. Dle soupisu provedených prací se jednalo o „zámečnické práce, sestavu schodů, zábradlí, O.K. balkonů, nakládku zboží a manipulaci“ vždy v množství 1. Dle protokolů o předání se jednalo o „výrobu a sestavu dílů O.K. schodů, balkonů a zábradlí“ bez uvedení množství. Dle žalovaného nebylo přesně specifikováno množství odvedené práce a na základě této dokumentace proto nemohla být jednoznačně určena cena díla. Předmět a rozsah zdanitelného plnění byl uveden velmi obecným způsobem a není zřejmé, jaké práce a v jakém rozsahu byly skutečně poskytnuty. Na výzvu správce daně žalobci předložili podklady k fakturaci, kde již uvádí množství odvedené práce, avšak bez upřesnění, jaké konkrétní práce byly provedeny. Tyto podklady jsou navíc sestaveny souhrnně za všechny faktury daného roku, tedy byly vytvořeny až následně a nemohly proto sloužit jako podklad pro stanovení ceny díla.
27. Co se týče úklidových prací od společností BARVA a VERBSTAV, žalobci předložili objednávkový list, jehož součástí měla být příloha č. 1 (harmonogram, rozpis pracovní doby a vícepráce měly být účtovány na základě skutečně provedených prací doložených v dodacím listu). Přílohu objednávek však žalobci nepředložili. Cena na dodacích listech za úklid ubytovny Sendražice a provozovny Veltruby neodpovídá ceně uvedené v objednávkovém listě a u některých víceprací není zřejmé, v jakém množství a za jakou jednotkovou cenu byly účtovány. U společnosti VERBSTAV pak služby dle objednávkového listu neodpovídají fakturovaným službám. Žalobci nedoložily žádné další upřesňující doklady. Na základě předložených dokladů nelze ověřit, jaké práce a v jakém

množství byly provedeny. Další rozpory vyplynuly z místního šetření provedeného v rámci odvolacího řízení (v objektu se nenachází takové množství dveří a oken, které mělo být předmětem objednaného plnění). Dle výpovědi paní M. měli navíc dodavatelé uklízet pouze sociální zařízení ve společných prostorech ubytovacího zařízení, ostatní sociální zařízení si ubytovaní uklízeli sami. Rozsah objednaného plnění tedy nesedí s plochou, kterou měli dodavatelé uklízet podle svědecké výpovědi. Dle objednávkového listu mělo být rovněž luxováno celkem 290 m² koberců. V objektu se však nachází pouze zátežový koberec v kanceláři. Tvrzení žalobců (navíc neprokázané) o již odstraněném koberci ve sklepě, resp. sušárně, považuje žalovaný za účelové, neboť v těchto prostorech se koberce většinou nepodkládají. Ostatní úklidové práce nelze považovat za prokázané, jak mylně očekávali žalobci. Rozpory doložené dokumentace přetrvávají a nebyly odstraněny.

28. Přiznání k DPH, kontrolní hlášení ani zveřejnění obratu z prodeje služeb v obchodním rejstříku dodavatelských společností neprokazují, že tvrzené služby byly skutečně poskytnuty. Svědek pan V. (bývalý jednatel společnosti VERBSTAV) uvedl, že deklarované práce prováděl prostřednictvím subdodavatelů. Tato tvrzení však údajní subdodavatelé nepotvrdili. K námitce žalobců, že byla vyslechnuta jiná osoba, než uvedl pan V., žalovaný uvedl, že pan V. nereagoval na opakované výzvy správce daně k bližší identifikaci jeho subdodavatelů. Proto správce daně na základě vyhledávání v dostupných registrech vyslechl jedinou osobu s uvedeným jménem. Výpověď pana V. byla navíc značně nekonkrétní a neúplná. Svědecká výpověď paní H. rovněž neprokazuje faktické provedení tvrzených služeb. Žalovaný potvrdil závěr správce daně o nadbytečnosti provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví k prokázání shody podpisů pana B. na předložené daňové dokumentaci a listinách uložených ve sbírce listin. Tento důkaz by nemohl odstranit pochybnosti správce daně a prokázat tvrzení žalobců o provedení faktických prací.
29. K námitce esenciálních nákladů žalovaný uvádí, že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, resp. účetnictví jako celek. Rozsah a intenzita pochybností dle žalovaného tedy nezakládají důvod k přechodu na pomůcky. Vyloučené náklady za montážní práce od společnosti OLIMP GOLD činily 1 972 972 Kč (rok 2015) a 2 444 019,84 Kč (rok 2016). Celkové náklady daňového subjektu byly ve výši 17 345 827,10 Kč (rok 2015) a 18 961 125,70 (rok 2016). Jedná se tedy o vyloučení pouze 11,4 %, resp. 12,89 % z celkových nákladů. Správce daně navíc ponechal v daňově účinných nákladech obdobné služby, které poskytovali jiní dodavatelé. Správce daně tak ponechal žalobcům dostatek nákladů, které jim umožnily realizovat jejich výnosy. V případě vyloučených nákladů se proto nejednalo o tzv. esenciální náklady, bez kterých by žalobci objektivně nemohli dosáhnout zdanitelných příjmů.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

30. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobami k tomu oprávněnými, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
31. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

32. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť oba žalobci s tímto postupem souhlasili a žalovaný s takovým postupem ve stanovené lhůtě nevyslovil nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl, neboť veškeré rozhodné skutečnosti zjišťil z obsahu daňového spisu.

Posouzení žaloby

33. Soud v první řadě předesílá, že žalobkyně b) byla v předmětných zdaňovacích obdobích spolupracující osobou žalobce a) podle § 13 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Příjmy a výdaje z podnikání žalobce a) byly mezi oba žalobce rozděleny v poměru 1:1 (50 % na každého z nich).
34. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že 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.
35. Soud předně považuje za nezbytné shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván [§ 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“)]. Daňový subjekt prokazuje tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Samotná existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, ale sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68].
36. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá „*povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, zvýraznění doplnil soud). Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 21, a v něm citovanou judikaturu).
37. O daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018-46). Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek (viz např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). V posuzované věci vznikly pochybnosti o splnění prvních dvou podmínek. Je sporné, zda žalobce a) skutečně

vynaložil výdaje za montážní práce od společnosti OLIMP GOLD a úklidové práce od společností BARVA a VERBSTAV a zda tyto výdaje mají souvislost se získáním zdanitelných příjmů.

38. Žalobci předložili faktury (daňové doklady) od subdodavatelských společností. Tím splnili primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně však vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) ve výzvě ze dne 8. 3. 2018. Žalobci namítají, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť již samotné kontrolní hlášení prokazuje poskytnutí služeb společnostmi OLIMP GOLD a VERBSTAV.
39. Předně je třeba zdůraznit, že žalobci navrhli provedení důkazu kontrolními hlášeními až na základě výzvy správce daně, tedy po přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Nelze tedy kontrolní hlášení využívat k argumentaci, že správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí a že v důsledku toho na žalobce nepřešlo zpět důkazní břemeno.
40. Z výzvy správce daně je naopak seznatelné, k prokázání jakých skutečností správce daně žalobce vyzval a z jakých důvodů správci daně pochybnosti vznikly. Ve výzvě správce daně uvedl, že společnost OLIMP GOLD sice předložila daňové doklady, nedala však již další požadované dokumenty (soutpis pracovníků, subdodavatelů, rozpis prací atd.), které by prokazovaly, zda a jaké plnění fakticky provedla a v jakém rozsahu. Z daňových dokladů a dalších předložených listin nebylo možné seznat rozsah fakturovaných plnění, kdo práce skutečně vykonával, v jakém rozsahu a kdy. Likvidátor společnosti BARVA neměl k dispozici žádné doklady ani informace, které by mohl správci daně poskytnout, neboť společnost BARVA je nekontaktní. Bývalý jednatel společností OLIMP GOLD a BARVA, pan B., se nedostavil ke svědecké výpovědi. Další bývalý jednatel společnosti BARVA, pan L., již od roku 2014 nemá na území České republiky hlášen pobyt. Společnost VERBSTAV nepředložila žádné doklady. Svědecká výpověď bývalého jednatele společnosti VERBSTAV, pana V., byla obecná a nekonkrétní. Pan V. uvedl, že práce pro žalobce prováděla společnost VERBSTAV prostřednictvím subdodavatelů (pana L. B. a paní H. M.), pak již však nereagoval na výzvu k jejich bližší identifikaci. Správce daně tedy přezkoumatelně uvedl a prokázal vážné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti daňové dokumentace. Soud proto dospěl k závěru, že správce daně ve výzvě unesl své důkazní břemeno, které vydáním výzvy přešlo zpět na žalobce.
41. Žalobci navrhovali prokázat faktické provedení tvrzených plnění společnostmi OLIMP GOLD a VERBSTAV listinami z obchodního rejstříku, registrací společností v registru plátců DPH, výpisy z účtů, daňovými doklady a kontrolními hlášeními společností a tabulkou „*podklady k fakturaci*“ pro společnost OLIMP GOLD. Soud přisvědčuje finančním orgánům, že tyto podklady však neprokazují faktické provedení tvrzených plnění. Kontrolní hlášení, výpisy z účtů, daňová přiznání, listiny z obchodního rejstříku či registrace plátců DPH jsou opět pouze formálními důkazními prostředky. Tyto listiny prokazují pouze to, že dodavatelské společnosti plnily daňové povinnosti, vykazovaly nějakou ekonomickou činnost a přijaly platby od žalobce, nikoliv však faktické provedení právě tvrzených plnění. Jak správně finanční orgány uvedly, tabulka „*podklady k fakturaci*“ byla vytvořena až *ex post* souhrnně za celý kalendářní rok, nemohla tedy být podkladem pro určení ceny díla. V tabulce ani v žádné z předložených listin navíc nebylo přesně specifikováno množství odvedené práce, kteří konkrétní pracovníci měli pro žalobce vykonávat montážní práce, kdy a v jakém rozsahu. Žalobci ani nepředložili e-mailovou

komunikaci s panem B., na kterou odkazovali ve svém vyjádření na výzvu správce daně. Tyto listinné důkazy tedy neprokázaly faktické plnění deklarovaných plnění a ponechaly otevřenými možnosti jako je jen fiktivní vykázaní dodávek, poskytnutí jiných, daňově neuznatelných plnění, popř. nadhodnocení objemu reálně uskutečněných dodávek.

42. Žalobci dále namítají, že nekontaktnost společností OLIMP GOLD, BARVA, pana B. a pana L. jim nemá být kladena k tíži. Není sice chybou žalobců, že jsou tyto osoby nekontaktní, zhoršuje to ovšem jejich důkazní situaci, neboť právě oni nesou důkazní břemeno. Právě kvůli tomu působí nekontaktnost těchto osob ve svém důsledku v neprospěch žalobců. Správce daně přitom vynaložil dostatečnou míru aktivity, kterou po něm lze požadovat, k zajištění přítomnosti svědků při výslechu. Pana B. opakovaně předvolal ke svědecké výpovědi a v odvolacím řízení se jej pokusil (bezúspěšně) předvést. Soud si je vědom toho, že v daňovém spise není založeno samotné předvolání pana B. ani pana L. Žalobci však nerozporují, že by je správce daně řádně předvolal. V daňovém spise je nadto založeno vyrozumění o provedení svědeckých výpovědí pana B. a pana L. na den 8. 11. 2017, které bylo žalobcům řádně doručeno. Soud proto považuje tuto skutečnost za nespornou. Soud přisvědčuje finančním orgánům, že nebylo účelné se pokoušet o předvedení pana L., pokud již od roku 2014 nemá na území České republiky povolen pobyt, jestliže neměl k dispozici jeho využitelné kontaktní údaje. Bez uvedení místa bydliště by ani nebylo možné tuto osobu předvolat či předvést. Správce daně tak postupoval v souladu se zásadou materiální pravdy a dbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly v průběhu dokazování zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu).
43. Dle žalobců jim nemůže být kladena k tíži ani skutečnost, že společnost OLIMP GOLD byla evidována v registru zaměstnavatelů až od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017, neboť ze zveřejněných účetních závěrek plyne, že montážní práce společnost OLIMP GOLD prováděla za pomoci subdodávek. Žalobci však pomíjí, že nezávisle na formálních dokladech (fakturách) nebyl prokázán ani samotný objem a druh dodávek, a nemůže na tom nic změnit ani eventuální zjištění, zda tento údajný dodavatel nejistého druhu dodávek ve své činnosti využíval subdodávky třetích osob.
44. Svědecké výpovědi (při nekontaktnosti jednatelů společnosti pana B. a pana L.) rovněž neprokázaly faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Svědecká výpověď paní H. byla velmi obecná a nekonkrétní. Svědkyně nejednala přímo s dodavateli, pana B. sice viděla, ale neověřovala jeho totožnost. Svědkyně komunikovala s panem B. e-mailem, tuto e-mailovou korespondenci však již neměla k dispozici. Svědkyně nesdělila žádné konkrétní skutečnosti o tom, jaké konkrétní osoby a za kterou konkrétní společnost vykonávaly tvrzené práce. Výpověď paní M. byla také velmi obecná a nekonkrétní. Svědkyně neměla žádné bližší informace, kdo práce skutečně prováděl a v jakém rozsahu. Tato svědecká výpověď byla rovněž v rozporu s objednávkovými listy. Svědkyně uvedla, že dodavatelské společnosti uklízely pouze společné prostory ubytovny, jinak si uklízeli ubytování sami. Na základě místního šetření však správce daně zjistil, že společné prostory ubytovny nejsou tak rozsáhlé, jak by vyplývalo z objednávkových listů.
45. Svědecká výpověď pana V. byla rovněž obecná a jeho tvrzení ohledně subdodavatelů nebyla výpověďmi potvrzena. Žalobci tvrdí, že výpověď pana B. je nevěrohodná proto, že by jinak pan V. nemohl znát číslo pana B. Tato skutečnost však nemůže znevěrohodnit svědeckou výpověď pana B., neboť pan V. mohl disponovat jeho telefonním číslem z mnoha různých důvodů. Nadto pan B. doložil listiny, ze kterých vyplývá, že v minulosti

pro společnost VERBSTAV vykonával stavební práce nesouvisející s činností žalobce a). Z tohoto důvodu tedy mohl pan V. disponovat telefonním číslem pana B. Správce daně rovněž nepochybil, pokud vyslechl paní H. H., roz. M., která byla jedinou osobou v dostupných registrech se jménem, které uvedl pan V. ve výpovědi. Nelze klást k tíži správci daně, pokud pan V. nedodal detailnější informace k jejich identifikaci. Žalobci rovněž nepředložili avizovanou e-mailovou komunikaci s panem V.

46. Žalobci dále tvrdí, že ve vztahu k úklidovým pracím (společnosti BARVA a VERBSTAV) žalovaný zpochybňuje provedení úklidových prací pouze v rozsahu mytí dveří a oken, úklidu sociálních zařízení a luxování koberců. Žalobci proto předpokládají, že v případě zbývajících úklidových prací měl žalovaný za to, že byly provedeny. Výdaje na tyto zbývajících služby však žalobcům neuznal. Tato úvaha žalobců však není správná. Ačkoliv žalobci splnili svou primární důkazní povinnost ve vztahu k plněním od společností BARVA a VERBSTAV, správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Důkazní břemeno proto přešlo zpět na žalobce. Žalobci tudíž měli povinnost vyvrátit pochybnost správce daně a prokázat, že se faktická plnění (všechny tvrzené úklidové práce) uskutečnily. Žalobci však nenavrhlí žádný důkazní prostředek, který by toto ve výsledku prokázal. Svědecké výpovědi ani žádné jiné navrhované důkazy neprokázaly úklidové práce v celém rozsahu, nikoliv jen mytí dveří a oken, úklid sociálních zařízení a luxování koberců. Proto byl správný postup správce daně, když neuznal žádné náklady na úklidové práce, neboť žalobci ve vztahu k těmto tvrzením neunesli své důkazní břemeno k tomu, kdo tyto práce provedl, v jakém objemu a za jakou částku.
47. Soud proto uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u finančních orgánů oprávněné a důvodné pochybnosti o souladu formálního skutkového stavu (předložené daňové dokumentace) s faktickou realizací tvrzených plnění (montážní a úklidové práce). Správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné a důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Z výše popsaného skutkového stavu přitom vyplývá, že žalobci navržené či předložené důkazy nebyly s to odstranit pochybnosti finančních orgánů a poskytly jen určité dílčí poznatky, které však netvořily komplexní celek. Žalobci proto neunesli své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným nákladům.
48. Žalobci dále namítají, že finanční orgány řádně nezjistily skutkový stav, neboť neprovedly navrhovaný důkaz znaleckým posudkem za účelem zjištění shody podpisu pana B. na listinách založených ve sbírce listin s podpisy na listinách předložených při daňové kontrole. Tento žalobní bod není důvodný. Finanční orgány nejsou povinny vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich relevanci, a tedy je neprovést, pokud dospějí k závěru, že se netýkají skutečností podstatných pro posuzovanou věc nebo skutečností, které plynou již z jiných podkladů rozhodnutí. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27). Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč považoval znalecký posudek za nadbytečný a s tímto zdůvodněním se soud ztotožňuje. Znalecký posudek by prokázal nanejvýš to, že listiny podepsala totožná osoba (tato skutečnost ostatně není ani sporná), nikoliv faktické uskutečnění formálně deklarovaných plnění.
49. Žalobci namítají, že finanční orgány hodnotily důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Dále namítají, že ze zpráv o daňové kontrole, resp. napadených

rozhodnutí není zřejmé, jak finanční orgány hodnotily jednotlivé důkazy.

50. Soud s ohledem na obecnost námitky zdůrazňuje, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Soud proto odpoví na tuto námitku se stejnou mírou obecnosti, jako byla vznesena.
51. Soud názor žalobců nesdílí. Ze zpráv o daňové kontrole i z napadených rozhodnutí je zřejmé, jak finanční orgány hodnotily jednotlivé důkazy a jakou důkazní sílu jim přikládaly. Finanční orgány dospěly k závěru, že předložené listiny neprokazují faktické provedení tvrzených prací. Ve vztahu ke společnosti OLIMP GOLD se žalovaný zabýval smlouvami o dílo, daňovými doklady, předávacími protokoly a podklady k fakturaci (sopisem provedených prací) v bodě 37 napadeného rozhodnutí 1 a v bodě 39 napadeného rozhodnutí 2. Ve vztahu k úklidovým pracím od společností BARVA a VERBSTAV se objednávkovými listy a daňovými doklady (a jejich rozpory se závěry místního šetření a svědeckou výpovědí paní M.) žalovaný zabýval v bodech 39 až 42 napadeného rozhodnutí 1 a v bodech 41 až 44 napadeného rozhodnutí 2. Daňovým přiznáním, kontrolními hlášeními a zveřejněnými údaji v obchodním rejstříku se žalovaný zabýval v bodě 47 a 51 napadeného rozhodnutí 1 a v bodech 49 a 53 napadeného rozhodnutí 2. Ve zprávách o daňové kontrole se jednotlivými důkazy správce daně zabýval zejména stranách 6, 9 až 12, 19 až 21, 27 až 28 [resp. 24 až 27 zprávy o daňové kontrole týkající se žalobkyně b)]. Soud nepovažuje za účelné zdůvodnění opakovat a považuje je za dostatečné.
52. Soud dospěl k závěru, že finanční orgány hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu. Neucinily tak účelově, tedy že by důkazy ve prospěch žalobců pominuly či zcela upozadily (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017-41). Finanční orgány poskytly žalobcům veškerou součinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34), například provedly svědecké výpovědi na návrh žalobců či se pokusily předvést pana B. ke svědecké výpovědi v odvolacím řízení. Hodnocení důkazů zohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a neodporuje logice (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76). Postup finančních orgánů tak byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Esenciální náklady

53. Žalobci dále namítají, že byla porušena doktrína esenciálních nákladů, neboť výdaje na služby od společnosti OLIMP GOLD byly objektivně nutné na dosažení příjmů. Dle žalobců výdaje na služby od společnosti OLIMP GOLD tvoří jednu třetinu výdajů za nakupované služby účtované na účtu 518.
54. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, vyplývá, že *„[p]ro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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.“

55. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, musí být intenzita pochybností „[v] takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“ Ke stanovení daně pomocí pomůcek je tedy třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Žalovaný přílehavě odkázal na rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018-46, ve kterém NSS dospěl k závěru, že v daném případě nebylo namíste esenciální výdaje uplatnit, neboť správní orgány nevyloučily veškeré uplatněné výdaje. Vyloučené výdaje za kontrolovaná zdaňovací období tvořily z celkových výdajů 17 %, 22,5 % a 31 %. Za klíčové NSS považoval, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady (výdaje) za nákup náhradních dílů od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních výdajů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu účetnictví (evidence) jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje nelze označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.
56. V rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, shrnul NSS předpoklady pro uplatnění esenciálních výdajů. Jde o případy, kdy není pochyb o existenci výdajů (sporná je jejich výše) a dále – a to především – jde o situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví (evidence) daňových subjektů, a daň tak má být stanovena na základě pomůcek. Neprokázaní daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).
57. V rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, řešil NSS otázku, zda daňovému subjektu náleží alespoň esenciální výdaje, jež by správce daně stanovil případně podle pomůcek, pokud se mu nepodařilo prokázat tvrzeného dodavatele stavebních prací, a nebylo tedy možno platby za takové práce uplatnit jako náklad (výdaj) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zde uvedl, že výdaje daňového subjektu za plnění od údajného dodavatele představovaly 7,18 % a 5,09 % z celkových uplatněných výdajů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Nebyly tedy pochybnosti o 92,82 % a o 94,91 % výdajů daňového subjektu. Neuznání těchto výdajů tak nebylo způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů jako celku, a proto nebylo namíste přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Soud zároveň připustil, že daňovému subjektu „[m]usely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele [...]. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a nelze je proto mít za daňově účinné a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, [...] nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady.“ Dochází sice k pominutí některých vynaložených výdajů, což se může subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé, tuto situaci však zapříčinil v první řadě sám daňový subjekt svou vlastní neopatrností při výběru obchodního partnera.
58. Z judikatury NSS vyplývá jednoznačný závěr, že nelze kombinovat stanovení daně podle

pomůcek a pomocí dokazování, neboť každý způsob podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení (viz § 114 odst. 4 daňového řádu, rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87).

59. Dle žalobců náklady od společnosti OLIMP GOLD představovaly jednu třetinu výdajů za nakupované služby účtované na účtu 518. Tvrzení žalovaného, že poddodávky na účtu 518100 od společnosti OLIMP GOLD (pouze na základě počtu položek účtovaných na tomto účtu) se týkají pouze 3,64 % (rok 2015), resp. 5,38 % (rok 2016), může být zavádějící. Soud totiž ověřil nahlédnutím do účetnictví žalobců, že náklady za služby od společnosti OLIMP GOLD skutečně představují přes jednu třetinu výdajů účtovaných na účtu 518 (1 972 971,89 Kč z celkových 4 855 281,04 Kč za rok 2015 a 2 444 019,51 Kč z celkových 6 152 236,39 Kč za rok 2016). Nelze však pominout skutečnost, že se nejedná o jediné uplatněné náklady žalobců. Z celkových nákladů žalobců představují vyloučené náklady od společnosti OLIMP GOLD pouze 11,4 %, resp. 12,89 %. Správce daně ponechal v nákladech 14 755 468 Kč, resp. 16 016 625 Kč, to odpovídá 82 %, resp. 81 % účtovaných nákladů. Správce daně nadto ponechal v daňově účinných nákladech obdobné služby, které poskytovali jiní dodavatelé.
60. V souladu s výše uvedenou judikaturou NSS tedy finanční orgány správně nepostupovaly při určení daně podle pomůcek, neboť v účetnictví žalobce a) nebyl zcela zatemněn obraz či hospodaření žalobce a) do té míry, že by jej nebylo možno vůbec použít. Vyloučené náklady představovaly jen relativně menší část výdajů. Neuznání těchto výdajů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobců jako celku, a proto nebylo namístě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Nebylo tedy na místě zjišťovat esenciální náklady, bez kterých by žalobci objektivně nemohli dosáhnout zdanitelných příjmů.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

61. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobci nemají právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměli úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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 je 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.

Praha 25. ledna 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu