



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ANTON A SYN s. r. o.**, IČO: 04881681  
sídlem Mladé Buky 84, 542 23 Mladé Buky  
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Korandou  
sídlem Jeseniova 1169/51, 130 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022, č. j. 28966/22/5200-11433-712953,

takto:

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

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci**

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) ze dne 9. 3. 2020, kterými Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 774 250 Kč a za zdaňovací období roku 2018

ve výši 2 738 090 Kč. Současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně.

2. Předmětem činnosti žalobce v posuzovaných obdobích bylo provádění stavebních prací. Podle správce daně žalobce neprokázal, že plnění spočívající v pomocných pracích na stavbách fakturovaná konkrétními subdodavateli skutečně přijal. Správce daně proto tyto výdaje (náklady) neuznal jako daňově účinné, tj. jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný potvrdil závěry správce daně.

## II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně namítl, že jej měl správce daně *vyzvat ještě před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání* dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). K podmínkám, při jejichž splnění je správce daně povinen výzvu učinit, odkázal na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“). Konstatoval, že podle citované judikatury postačí, pokud jsou informace správce daně takového charakteru, že doměření daně lze toliko předpokládat. Naplnění hypotézy důvodného předpokladu dle § 145 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tak, že slovem „důvodný“ se rozumí „najisto postavený“.
4. V posuzované věci správce daně měl k dispozici informace, na jejichž základě mohl předpokládat doměření daně, neboť se ihned po zahájení daňové kontroly přímo zabýval konkrétními dodavateli. Již před zahájením daňové kontroly tedy správce daně měl informace, že právě u dodávek těchto dodavatelů lze předpokládat doměření daně. Zásadní argumentem správce daně bylo také to, že dodavatelé neplní své povinnosti a neukládají do obchodního rejstříku listiny. Tyto informace ale správce daně mohl a měl mít k dispozici ještě před zahájením daňové kontroly.
5. Žalobce dále považuje za nezákonný *důkazní standard* vyžadovaný správcem daně. Nesouhlasí s požadavkem, dle něhož měl prokázat vynaložení nákladů *způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti*. Například podle rozsudku NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37, důkazní povinnost daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu nepředstavuje povinnost prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat určitou míru pravděpodobnosti.
6. Žalobce má také za to, že správce daně nevyvrátil správnost předloženého účetnictví. Předložením účetnictví žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. V této souvislosti žalobce poukázal na četné rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž dle něj plyne, že v daňovém řízení postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti jeho účetnictvím. Poté nastává další fáze důkazního řízení, ve které musí důkazní břemeno nést správce daně, a to dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně byl povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcova účetnictví. Zákon výslovně uvádí, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokázat a nestačí mu pro unesení důkazního břemene pouze pochybnosti. Je přitom evidentní, že prokazovat skutečnosti není totéž, co prokázat toliko pochybnosti. To plyne již ze zákona, neboť v uvedeném ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu jsou použity odlišné pojmy než v § 89 daňového řádu, který upravuje tzv. postup k odstranění pochybností (zde je správce daně povinen přinést pouze konkrétní pochybnosti).

7. Žalovaný ani správce daně neuvedli žádné důkazy, které by byly způsobilé vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce. Argumenty a důkazy uvedené v napadeném rozhodnutí nejsou způsobilé v důkazním standardu „*mimo rozumnou pochybnost*“ prokázat existenci skutečností schopných vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu. Žalovaný nemůže udržitelně tvrdit, že důkazní břemeno unesl, pokud jej ani přesně neoznačil. Jestliže totiž správce daně zamýšlí něco úspěšně prokázat, musí nejprve vyslovit určité tvrzení, a to pak důkazními prostředky prokázat. Pokud ovšem žalovaný v napadeném rozhodnutí ani netvrdí, že vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, není možno v žádném případě přitakat tomu, že by žalovaný toto tvrzení skutkově prokázal. Žalovaný se zjevně ani nepokusil své konkrétní důkazní břemeno unést.
8. Rovněž z judikatury plyne, že správce daně je výslovně povinen prokázat, že tvrzení daňového subjektu neodpovídají skutečnému stavu. Pochybnosti tedy nestačí (nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2022, sp. zn. II. ÚS 232/02, a rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, a ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111).
9. Žalobce dále namítl, že správce daně *nesprávně vyložil závěry z výsledků některých svědků a znemožnil ověření jejich důvěryhodnosti*.
10. Podle správce daně výpověď svědka R. T. neprokázala skutkové naplnění fakturovaných služeb. To je však v příkrém rozporu s jeho odpověďmi, v nichž uváděl, že zajišťoval pomocné stavební práce pro žalobce (otázka správce daně: *V textu daňových dokladů je uvedeno „Fakturujeme Vám dle objednávky za stavební práce, Fakturujeme Vám dle objednávky na stavbách“. Vysvětlete, jaká činnost konkrétně byla vykonána, dle jakých objednávek, na jakých stavbách?* Odpověď svědka: *Vesměř to byly pomocné stavební práce. Nejvíce to bylo zateplení budov, Praha 5, Janské Lázně možná Vrchlabí. Přesně si to již nepamatuji. Objednávky byly vystaveny firmou Anton a syn.*)
11. Svědek Ing. P. K. potvrdil, že společnosti Aktik s.r.o. (dále jen „Aktik“) a Sedmé Nebe Praha s.r.o. (dále jen „Sedmé Nebe Praha“) byly subdodavateli na zakázkách prováděných žalobcem. Subdodavatelské práce od těchto společností zahrnul žalobce do daňových nákladů v roce 2018, daňové doklady na stavební a úklidové práce byly vystaveny v období červenec až listopad 2018. Svědek potvrdil, že žalobce skutečně prováděl jím deklarované stavební práce.
12. Podle žalobce tedy uvedení svědci zřetelně prokázali skutkové naplnění fakturovaných služeb.
13. Orgány finanční správy zároveň neprovedly důkaz navrhovaný žalobcem a nesdělily (ani na výslovnou žádost), zda svědci (pan D., L., M. za rok 2018; pan L. za roky 2017 a 2018) skutečně podali v ČR svá přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období, jak sami tvrdili ve svých svědeckých výpovědích. Tím fakticky znemožnily žalobci uplatnit jeho právo na ověření pravdomluvnosti svědeckých výpovědí těchto svědků. S ohledem na to, že celý závěr správce daně a žalovaného je postaven na důkazech výsledkem svědků (včetně uvedených), je provedení důkazů o jejich důvěryhodnosti zásadní pro to, zda je možné jejich výpovědi považovat za klíčový důkaz, jak činí správce daně. Orgány finanční správy brání provedení tohoto důkazu bez relevantních důvodů. To může navozovat dojem, že existují okolnosti svědčící pro to, že provedení tohoto důkazu by mohlo mít negativní důsledky pro žalovaného. Posouzení

věrohodnosti jednotlivých svědků nemohlo být řádně provedeno, neboť žalobci bylo nezákonně odepřeno provést důkazy o jejich důvěryhodnosti.

14. Žalovaný dále pochybil, pokud zcela opomněl uplatněné výdaje za situace, kdy se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána (tzv. *esenciální výdaje*). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jejich pořízení. Jedná se totiž o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy. A i když jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (viz například rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35). Jelikož se zpochybněné výdaje vztahovaly ke konkrétním zrealizovaným položkám stavebních prací tak, že nezpochybněné výdajové položky nejsou schopny pokrýt „pořízení“ veškerých konkrétních komponentů, z nichž se nesporně zrealizované stavební zakázky skládají, bylo nutno stanovit daň (včetně esenciálních výdajů) prostřednictvím daňových pomůcek (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 - 30).
15. To, že žalobce práce vykonal, přitom žalovaný nepopírá (body 69 a 145 napadeného rozhodnutí). Současně tvrdí, že určité náklady žalobci uznal, tedy že nebyly zdaněny pouze příjmy bez akceptace nákladů. Nicméně ve zdaňovacím období roku 2017 vyloučil náklady ve výši 4 075 000 Kč z celkové částky služeb 10 883 000 Kč, tedy 37,44 % nákladů prokázaných účetnictvím žalobce. Ve zdaňovacím období roku 2018 pak vyloučil náklady ve výši 14 411 000 Kč z celkové částky služeb 23 144 000 Kč, tedy dokonce 62,27 % nákladů prokázaných účetnictvím.
16. Ohledně uplatnění esenciální nákladů správce daně ani žalovaný neuvedli žádnou přezkoumatelnou správní úvahu, proč považují vyloučení 37,44 % a 62,27 % nákladů za přiměřené. Respektive žalovaný neuvedl, proč s ohledem na doktrínu esenciálních výdajů zcela opomněl uplatněné výdaje za situace, kdy se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy. V daném případě navíc platí, že (i) existence subdodavatelů byla prokázána a že (ii) nezpochybněné výdajové položky nejsou schopny pokrýt (svou výší i druhem předmětu) pořízení veškerých komponentů, z nichž se nesporně zrealizované stavební zakázky skládají.
17. Žalobce proto uzavřel, že správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno, nevyvrátili účetnictví řádně vedené a předložené žalobcem a dále dostatečně neprokázali skutkový stav, neboť své závěry založili výhradně na výsledích svědků, přičemž (i) prověření jejich důvěryhodnosti bylo znemožněno a (ii) jejich výpovědi byly v rozporu s předloženým účetnictvím. Z těchto důvodů navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí ve spojení s platebními výměry zrušil. Eventuálně navrhl, aby soud zrušil penále stanovené těmito rozhodnutími.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že v posuzovaném případě nebyly naplněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že před zahájením daňové kontroly správce daně nedisponoval žádnými informacemi, z nichž by doměření daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období mohl důvodně předpokládat.

Otázka doměření daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byla v průběhu daňové kontroly předmětem obsáhlého dokazování, jehož výsledek mohl správce daně jen stěží předpovídat. Žalovaný nerozumí tomu, jak mohl správce daně znát před zahájením předmětné daňové kontroly údajné „klíčové argumenty“ z účetnictví žalobce. Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 8. 2019, přičemž žalobce poskytl správci daně účetnictví teprve ve dnech 21. 8. 2019, 2. 9. 2019, 4. 9. 2019 a 9. 9. 2019, a to právě na základě zahájené daňové kontroly. Ale i kdyby správce daně měl k dispozici účetnictví žalobce před zahájením daňové kontroly, neznamenaloby to automaticky, že by musel postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu (jak uvedl NSS např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017 – 46).

19. Podle žalovaného je nesprávný také argument, že správce daně jako orgán státní správy v oblasti daní a účetnictví mohl a měl znát před zahájením daňové kontroly zásadní skutečnosti včetně identity dodavatelů. Žalovanému není zřejmé, jak mohl správce daně znát tyto zásadní skutečnosti, jestliže v době zahájení daňové kontroly neměl k dispozici účetnictví žalobce. Navíc jednotliví dodavatelé nebyli v předmětných zdaňovacích obdobích plátcí daně z přidané hodnoty. Správci daně se tak podařilo rozkrýt identitu dodavatelů až po předložení účetnictví žalobce.
20. K námitce nepřiměřeného důkazního standardu žalovaný uvedl, že správce daně nevyžadoval doložení tvrzených skutečností „s absolutní jistotou“. Hodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení pracuje s mírou pravděpodobnosti, kdy lze o pravdivosti předkládaných tvrzení nemít vážné pochybnosti. To ovšem neznamená, že by určitá část deklarovaných nákladů mohla zůstat zcela nepodepřena věrohodnými důkazními prostředky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022 - 49). Žalobce však neprokázal ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti faktickou realizaci a rozsah vyloučených služeb v podobě stavebních prací, a tím daňovou uznatelnost nákladů.
21. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalovaný má za to, že výkladem těchto pojmů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, což je zřejmé i z obsáhlých žalobcových odkazů na celou řadu rozsudků Nejvyššího správního soudu. Podle judikatury prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2022, č. j. 9 Afs 163/2021 - 31). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.
22. Žalovaný má za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť ve výzvě k prokázání skutečností označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku pochybností. Pochybnosti spočívaly zejména v obecnosti (nekonkrétnosti)

předložených daňových dokladů. Přijaté faktury byly obsahově prosté, chyběl zde podrobnější popis a rozsah provedených prací či položek k dané stavební zakázce, údaj od kdy do kdy byly tyto práce vykonávány apod. Z předložených důkazních prostředků nebylo zřejmé, k jakým konkrétním zdanitelným výnosům se uplatněné náklady vztahovaly, jaké konkrétní služby byly poskytnuty a v jakém rozsahu. Důvodné pochybnosti správce daně spočívaly rovněž v absenci relevantních důkazních prostředků týkajících se šetřených plnění (nebyly předloženy např. soupisy prací, předávací protokoly, objednávky, smlouvy o dílo apod.). Nebylo také zřejmé stanovení a kalkulace ceny. Správce daně rovněž zaslal dodavatelům výzvy k poskytnutí informací, přičemž někteří na výzvy k poskytnutí informací buď vůbec nereagovali, anebo naopak kategorickým způsobem uvedli, že žalobce vůbec neznají, nikdy s ním nespolečně pracovali ani s ním nepřišli do styku. Důvodné pochybnosti správce daně rovněž plynuly ze skutečnosti, že všichni dodavatelé v postavení právnických osob neplnili své nepeněžní povinnosti (tj. nezveřejňovali účetní závěrky ve sbírce listin ve veřejném rejstříku).

23. Žalobce se sice k výzvě k prokázání skutečností vyjádřil a předložil mimo jiné příkazní smlouvu ze dne 26. 2. 2017 uzavřenou mezi žalobcem a obchodní společností MURNESA s.r.o. (dále jen „MURNESA“), další daňové doklady a čestná prohlášení jednatelů obchodních společností Pinetum s.r.o. („Pinetum“), RUMGROUP s.r.o. („RUMGROUP“), Aktik a FLASH Support s.r.o. („FLASH Support“). Avšak tyto důkazní prostředky jen umocnily pochybnosti správce daně. Také tyto daňové doklady byly obsahově prosté, navíc správce daně zjistil, že ověřovací doložky na předložených čestných prohlášení jsou jednoznačným falzifikátem. Stran příkazní smlouvy správce daně zjistil, že z účetnictví žalobce nevyplývá, že by byly přijaty a uhrazeny služby od obchodní společnosti MURNESA.
24. Následně vyšly najevo další okolnosti, které pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností ještě více prohloubily. Správce daně například zjistil nedostatečné personální zázemí společností Pinetum, RUMGROUP, Sedmé Nebe Praha, Aktik, Back doors for business s.r.o. („Back doors for business“) a Wiggummi s.r.o. („Wiggummi“). Na výzvu k poskytnutí informací reagoval V. P., který kategoricky odmítl jakoukoliv spolupráci se žalobcem. Stejně tak svědek M. S., jednatel obchodní společnosti Aktik, v rámci svědecké výpovědi uvedl, že žalobce nezná, a že podpisy na daňových dokladech a čestném prohlášení nejsou jeho. Žalovaný konstatoval, že ani vyjádřením k výzvě k prokázání skutečností žalobce neprokázal jím tvrzené skutečnosti. Důvodné pochybnosti správce daně jsou tak zásadního charakteru, že žalobce zcela jistě neunesl své důkazní břemeno stran otázky, zda byly sporné náklady uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
25. K výpovědi svědka R. T. žalovaný uvedl, že sice v obecné rovině potvrdil vystavení daňových dokladů obchodními společnostmi Back doors for business a Wiggummi, avšak svědecká výpověď již neprokázala dodání deklarovaných služeb (tj. stavebních prací) v deklarovaném rozsahu a ceně včetně jejich souvislosti s dosažením, zajištěním a udržetím žalobcových zdanitelných příjmů. Jinými slovy svědek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by mohly svědčit unesení důkazního břemene žalobcem. Svědecká výpověď Ing. P. K. poté prokázala především skutečnosti, které správce daně ani žalovaný nepochybně považovali (provádění žalobcem deklarovaných stavebních prací směrem k jeho odběratelům a také náklady na stavební práce provedené nerozporovanými pracovníky).

26. Podle žalovaného tak byly svědecké výpovědi oprávněně vyhodnoceny jako nekonkrétní, neurčité a jednoznačně neprokazující, zda žalobce předmětná plnění od obchodních společností fakticky nabyl tak, jak je deklarováno na sporných daňových dokladech.
27. S důkazním návrhem týkajícím se sdělení, zda svědkové D. F., F. L., V. M. a V. L. podali svá daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob tak, jak sami tvrdili v rámci svých svědeckých výpovědí, se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Provedení tohoto důkazu považoval za nadbytečné. Uvedení svědci kategoricky odmítli jakoukoliv spolupráci se žalobcem. Shodně v rámci svých svědeckých výpovědí uvedli, že žalobce neznají, podpisy a razítka na předložených daňových dokladech nejsou jejich, a že žádnou úhradu od žalobce nikdy neobdrželi. Případná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob shora uvedených svědků by pak nemohla nad rámec svědeckých výpovědí sama o sobě prokázat dané náklady s ohledem na jejich obecnou strukturu. Pro daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů by nepostačovalo pouze zjištění, že o něm bylo formálně správně účtováno a byl případně zahrnut do základu daně na obou stranách tvrzené transakce.
28. Žalovaný nesdílí ani skepsi žalobce k samotné důkazní hodnotě (hodnověrnosti) výsledků shora uvedených svědků. Na žalobcovu žádost v průběhu odvolacího řízení obstaral svědeckou výpověď celkem 15 dodavatelů v postavení fyzických osob, přičemž všichni dodavatelé jednoznačně a kategoricky uvedli, že žalobce neznají, nikdy s ním nespolupracovali a žádnou činnost pro žalobce nikdy nevykonávali. Totéž uvedli i o společnosti MURNESA. Jelikož se provedené svědecké výpovědi shodovaly s dřívějšími písemnými vyjádřeními těchto svědků, lze usuzovat, že svědci vypovídali pravdivě (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku – ostatně žalobce v žalobě nic konkrétního neuvádí).
29. Dále žalovaný uvedl, že vyloučené náklady nepředstavují esenciální náklady, neboť žalobci nebyly zdaněny pouze příjmy bez akceptace nákladů. Správce daně ani žalovaný nerozporovali skutečnost, že žalobce realizoval svou podnikatelskou činnost, ze které žalobci plynuly výnosy. Nezpochybňovali tedy, že by žalobce stavební práce provedl, a to ať již svými zaměstnanci či subdodavatelsky. Z tohoto důvodu také správce daně žalobci veškeré prokázané náklady v jeho základu daně ponechal a vyloučil toliko neprokázané náklady. Žalobce nepředložil rozbor stavebních zakázek (tj. rozpis konkrétních nákladů a k nim konkrétní výnosy po jednotlivých stavebních zakázkách za předmětná zdaňovací období), osobní náklady rozporovány nebyly a stejně tak byly uznány nezpochybněné náklady za subdodavatelské stavební práce. Není tedy možné ani uvažovat o tom, že by se v případě vyloučených nákladů mohlo jednat o esenciální náklady.
30. V posuzované věci žalobce neprokázal faktickou realizaci konkrétních deklarovaných plnění, a proto nelze uvažovat o aplikaci doktríny esenciálních nákladů. Existují-li totiž zásadní nevyvrácené pochybnosti o samotném uskutečnění tvrzeného plnění (např. výslovné popření jakékoli spolupráce ze strany několika údajných obchodních partnerů, předložení falzifikovaných čestných prohlášení, resp. jejich ověřovacích doložek apod.), nelze tyto náklady při dokazování vůbec zohlednit. Bylo by tak absurdní zohledňovat tyto náklady v rámci esenciálních nákladů. Ze stejného důvodu žalovaný považuje za nadbytečné výpočty procent vyloučených nákladů předložených žalobcem.

#### IV. Jednání

31. Při jednání konaném dne 15. 3. 2023 zástupce žalobce odkázal na žalobu a stručně shrnul v ní uplatněné žalobní námitky. Za nejvýznamnější vadu napadeného rozhodnutí označil to, že žalobce nemohl ověřit důvěryhodnost svědků. Žalovaný totiž nesdělil, s odkazem na povinnost mlčenlivosti, zda určití svědci podali daňové přiznání, jak tvrdili ve svých svědeckých výpovědích. Zástupce žalobce poukázal na skutečnost, že v jiných řízeních (týkajících se například daňových podvodů) finanční správa běžně využívá argument, že určitý subjekt řetězce nepodal daňové přiznání, případně sděluje, v jaké výši bylo daňové přiznání podáno. Správce daně dále u určitých svědků konstatoval, že jejich výpověď je v souladu s jinými důkazními prostředky, a proto je považuje za důvěryhodné. Nicméně například svědek R. T. také potvrdil skutečnosti plynoucí z žalobcem předložených listin, nebyl si však schopný vzpomenout na některé okolnosti s ohledem na plynutí času. Správce daně však tuto výpověď nevzal v potaz pro její nedůvěryhodnost. Navíc je zřejmé, že žalobce nebyl schopen provést stavební práce vlastními silami, a proto měl správce daně aplikovat doktrínu esenciálních výdajů. Protože si žalobce musel sjednat subdodavatelské práce, musely mu na výstavbu určité náklady vzniknout.
32. Pověřený pracovník žalovaného sdělil, že nebyl dán důvodný předpoklad doměření daně, a proto nebyla naplněna hypotéza § 145 odst. 2 daňového řádu. Důkazní prostředky, které doložil žalobce, neprokázaly, že dodavatelé na sporných daňových dokladech fakticky provedli deklarované stavební práce. V této souvislosti odkázal na výzvu k prokázání skutečností. Popření jakékoliv spolupráce ze strany údajných obchodních partnerů a předložení falzifikovaných čestných prohlášení považuje za zásadní důvody pro pochybnosti správce daně. K námitce uplatnění esenciálních nákladů poté uvedl, že žalobce zcela přehlíží, že správce daně ponechal žalobci v základu daně veškeré prokázané náklady včetně jiných subdodavatelských prací a osobních nákladů a vyloučil pouze neprokázané náklady. V tomto případě tak podle žalovaného vůbec nebylo možné doktrínu esenciálních nákladů aplikovat.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který zde byl ke dni rozhodnutí žalovaného. Žalobu shledal nedůvodnou.
34. Při vypořádání žalobních námitek bude soud respektovat jejich členění zvolené žalobcem. Postupně se tedy bude zabývat tím, zda byl správce daně povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání (*část V.A rozsudku*), zda finanční orgány unesly své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (*část V.B*), zda správně interpretovaly výsledky svědků včetně následného ověření jejich důvěryhodnosti (*část V.C*) a zda nebyly splněny alespoň podmínky pro uznání tzv. esenciálních nákladů (*část V.D*).

##### *V.A Absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání*

35. Žalobce namítl, že jej měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, protože byl dán důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Správce daně měl totiž k dispozici informace, na jejichž základě mohl předpokládat doměření daně, neboť se ihned po zahájení daňové kontroly zabýval konkrétními dodavateli. Zásadním

argumentem bylo také to, že dodavatelé neplní své povinnosti a neukládají do obchodního rejstříku listiny. Jde však o informace, které správce daně mohl a měl mít k dispozici ještě před zahájením daňové kontroly.

36. Podle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*
37. K povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání již existuje podrobná judikatura Nejvyššího správního soudu. Z této judikatury plyne, že napravit nesprávnou výši daně má primárně samotný daňový subjekt: *„Z citovaných ustanovení daňového řádu je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“* (rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55). Správce daně je tedy zásadně povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, dozví-li se o skutečnostech či důkazech nasvědčujících doměření daně.
38. Aby však správce daně byl povinen výzvu vydat, musí být naplněna hypotéza důvodného předpokladu. Pro splnění této podmínky nicméně není nezbytné, aby správce daně již předem dokázal spolehlivě určit výši doměřené daně: *„[...] podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit vyšší, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na vyšší doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňové relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši“* (rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23). Důvodnost předpokladu se odvíjí od množství a kvality informací, které má správce daně k dispozici (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33). Platí přitom, že pro vydání výzvy není nezbytné, aby správce daně měl naprostou jistotu, že daň bude doměřena, či v jaké výši se tak stane (rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 – 29).
39. Soud konstatuje, že v případě žalobce správce daně nemohl důvodně předpokládat, že by mělo k doměření daně dojít. Před zahájením daňové kontroly měl k dispozici pouze výpis z obchodního rejstříku a daňová přiznání za příslušná zdaňovací období roku 2017 a roku 2018. Z předloženého daňového spisu neplyne, že by správce daně disponoval dalšími relevantními poznatky, ani že by snad v minulosti u žalobce již daňovou kontrolu prováděl (a měl tak indicie k možné nesprávnosti podaných daňových přiznání).

40. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 19. 8. 2019. Protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje pouze generální dotazy správce daně týkající se všech možných okolností rozhodných pro správné stanovení daně za příslušná zdaňovací období. Tomu také odpovídá předmět daňové kontroly, jenž správce daně vymezil jako daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 a od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Správce daně se dotazoval na předmět činnosti, vedení evidence zásob, vnitřní směrnice, dlouhodobý a drobný hmotný majetek, provedení inventarizace majetku a závazků, evidenci jízd či mezd. Ptal se také, jaké má žalobce hlavní odběratele a hlavní dodavatele, na to, zda žalobce členil výnosy a náklady na jednotlivé zakázky, v jaké formě přijímal úplatu za poskytnuté služby a jakým způsobem hradil faktury. Zároveň požádal žalobce o účetní evidenci. Není tedy pravdou, že by se správce daně ihned při zahájení daňové kontroly zabýval konkrétními subdodavateli.
41. První dotaz na sporné subdodavatele správce daně vznesl až při ústním jednání konaném dne 31. 10. 2019. Předtím mu žalobce na základě požadavků vznesených při zahájení daňové kontroly předložil své účetnictví. Pochybnosti týkající se konkrétních subdodavatelů tak správce daně zjevně pojal až poté, co mu žalobce předložil své účetnictví. Až po tomto datu také správce daně přistoupil k vydání výzev k prokázání skutečností adresovaných těmto subdodavatelům. Namítá-li tedy žalobce, že správce daně znal jména těchto dodavatelů ještě před zahájením daňové kontroly, nelze mu přisvědčit. Ze stejného důvodu nemůže být důvodné tvrzení, že správce daně mohl a měl vědět, že někteří ze subdodavatelů neplní nepeněžní povinnosti a neukládají dokumenty do sbírky listin, natož že by tato okolnost měla být zásadním argumentem pro pochybnosti správce daně (k tomu viz následující část). Soud proto uzavírá, že podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny.

*V.B Důkazní standard a unesení důkazního břemene správcem daně*

42. Soud dále posuzoval námitky týkající se důkazního standardu v daňovém řízení a související otázku, zda správce daně unesl své důkazní břemeno při prokazování skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených důkazních prostředků [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
43. Žalobce v žalobě cituje velké množství rozsudků Nejvyššího správního soudu, podle nichž daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno tím, že předloží účetnictví. Soud nicméně v této části žaloby postrádá konkrétní tvrzení, jimiž by žalobce zpochybňoval zjištění správce daně uvedená mj. ve výzvě k prokázání skutečností. Žalobce se omezil pouze na tvrzení, že správce daně nevyvrátil předložené účetnictví a že orgány finanční správy neuvedly žádné důkazy, které by byly způsobily vyvrátit jím předložené důkazní prostředky. S ohledem na obecnost, s níž jsou tyto námitky formulovány, přistoupil rovněž soud toliko k jejich obecnému posouzení. Pochybení správce daně ani žalovaného přitom neshledal.
44. Z judikatury k problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení plyne, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. 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. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat

daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

45. K důsledkům předložení účetnictví daňovým subjektem a k následnému postupu správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v mnoha rozhodnutích. Například v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, konstatoval, že daňový subjekt svá tvrzení „*prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124)*. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 ‚*vážné a důvodné pochyby*‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudek NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“

46. Soud souhlasí s žalobcem, že unesl své prvotní důkazní břemeno tím, že správci daně předložil své účetnictví. To ostatně nepopírá ani žalovaný. Správce daně však následně pojal pochybnosti ve vztahu k předloženým fakturám, jimiž konkrétní subdodavatelé žalobce fakturovali stavební práce. Neměl proto za prokázané, že tato plnění žalobce skutečně přijal (k tomu viz např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2019). Faktury od subdodavatelů byly obsahově prosté, neobsahovaly podrobný popis a rozsah provedených prací či položek k zakázce. Z předložených důkazních prostředků nebylo zřejmé, k jakým konkrétním zdanitelným výnosům se tyto náklady vztahovaly. Žalobce nepředložil ani soupisy prací, předávací protokoly, objednávky nebo smlouvy o dílo. U většiny subdodavatelů správce daně pomocí výzvy k poskytnutí informací ověřoval okolnosti týkající se jejich obchodní spolupráce s žalobcem, avšak většina subdodavatelů výslovně vyloučila jakoukoliv spolupráci a také to, že by žalobci vystavovali faktury. Subdodavatelé neznali ani název žalobce. Soud konstatuje, že se jedná o dostatečně závažné skutečnosti, které byly způsobilé vyvrátit věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků.

47. Následně žalobce předložil čestná prohlášení jednatelů společností *Pinetum*, *RUMGROUP*, *Sedmé Nebe Praha*, *Aktik* a *FLASH Support*, jimiž potvrzovali spolupráci s žalobcem. Bez ohledu na sníženou důkazní hodnotu čestného prohlášení soud podotýká, že společnost *Sedmé Nebe Praha* výslovně vyloučila spolupráci s žalobcem již při odpovědi na výzvu k prokázání skutečností. Totéž učinil v rámci svědecké výpovědi jednatel společnosti *Aktik*, pan M. S. Správce daně poté na základě dotazu na Českou poštu zjistil, že ověřovací doložky na předložených čestných prohlášeních jsou falzifikátem. Současně zjistil, že Česká správa sociálního zabezpečení neeviduje u uvedených společností za předmětná zdaňovací období žádné zaměstnance, resp. u společnosti *FLASH Support* evidovala v roce 2018 pouze pět zaměstnanců. Jednatel žalobce poté při svědecké výpovědi nedokázal řádně odpovědět na žádný z dotazů na spolupráci s těmito společnostmi - nepamatoval si, jak a kdy došlo ke kontaktu, jak probíhala spolupráce, s kým jednal, zda byly vyhotoveny soupisy prací, neznal jména osob z těchto společností, kdo je řídil, kdo práci zadával, kontroloval či přebíral.
48. K výsledku svědka *R. T.* se soud podrobněji vyjádří ještě v následující části. Na tomto místě tak pouze konstatuje, že uvedený svědek sice potvrdil, že byl v příslušných zdaňovacích obdobích jednatel společností *Back doors for business* a *Wiggummi* a že sporné daňové doklady vystavil. Neuvedl však nic konkrétního, čím by doložil, že fakturované práce byly skutečně provedeny.
49. Soud zdůrazňuje (stejně jako učinil opakovaně i žalovaný), že správce daně nezpochybnil obecnou tezi, podle níž žalobce měl subdodavatele, s jejichž pomocí prováděl stavební práce. Za neprokázané nicméně označil práce uvedené v konkrétních daňových dokladech fakturované konkrétními dodavateli. Za této situace byly bez dostatečné vypovídací hodnoty nejen výpovědi svědků na straně odběratelů (*Ing. P. K.*, *Ing. J. H.* či *J. S.*), ale také listinné důkazy (*Osvědčení o řádném plnění zakázky a stavební deníky ze zakázek „Pec pod Sněžkou“ a „Pec Vila Eden“*). Uvedené důkazy neobsahují identifikaci subdodavatelů a ani žádným jiným způsobem neprokazují, že by sporní dodavatelé měli uskutečnit zpochybněná plnění.
50. Na návrh žalobce žalovaný v odvolacím řízení zajistil také provedení svědeckých výpovědí subdodavatelů. Z celkového počtu 19 subdodavatelů se správci daně podařilo zajistit výslech 15 subdodavatelů a 1 subdodavatel žijící v Rusku zaslal své písemné vyjádření. Všichni vyslechnutí subdodavatelé shodně sdělili, že žalobce neznají, nikdy s ním nespolupracovali a nevykonávali pro něho žádnou činnost. Všichni současně potvrdili, že žalobcem uplatněné faktury nevystavovali a že podpisy a razítka na nich nejsou jejich. Soud považuje tento důkaz za natolik významný, že není možné pochybovat o tom, že žalobcem fakturovaná plnění se nemohla uskutečnit.
51. Žalobce se v žalobě obsáhle věnuje rozlišení povinnosti „prokázat skutečnosti vyvracející“ a „vyslovit pochybnosti“. Ačkoliv se soud ztotožňuje s obecným závěrem, že uvedení toliko pochybností není dostatečné, žalobcem citovaná judikatura tento nedostatek spojuje právě s absencí skutečností vyvracejících daňovým subjektem předložené důkazní prostředky. Soud však již výše vyložil, že správce daně i žalovaný svůj závěr opřeli o dostatečné množství skutečností, které ve vzájemné souvislosti jednoznačně zpochybňují to, že žalobce fakturovaná plnění opravdu přijal. Jak přitom plyne již z žalobcem citované judikatury, takový postup je plně v souladu s důkazním standardem požadovaným v daňovém řízení. V nyní posuzované věci daňové řízení nedostatkem skutečností a důkazních prostředků vyvracejících tvrzení žalobce

nepochybně netrpělo. Lze tedy uzavřít, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno a prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost žalobcem předložených faktur podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž žalobce neprokázal správnost v nich uvedených údajů.

52. Soud v obecné rovině souhlasí s žalobcem v tom, že důkazní řízení pracuje s určitou mírou pravděpodobnosti a že v tomto kontextu se jeví tvrzení správce daně (*poplatník musí náklady prokázat způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti*) jako přísné. Obdobnou formulaci však používá i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111). Zároveň je zřejmé, že vždy bude nezbytné především vážit konkrétní okolnosti posuzovaného případu. V nynější věci soud považuje za podstatné, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole (resp. v předcházejícím výsledku kontrolních zjištění a výzvě k prokázání skutečností) jednoznačně vymezil veškeré skutečnosti a důkazní prostředky, z nichž vycházel, a uvedl, proč dle jeho názoru žalobce neunesl své důkazní břemeno. Jak je zřejmé z předchozích odstavců, obdobně důkladně postupoval i žalovaný v odvolacím řízení, se svými zjištěními žalobce seznámil a následně je i shrnul v napadeném rozhodnutí. Právě z těchto úvah je přitom patrné, že žalobce neprokázal ani s určitou mírou převažující pravděpodobnosti, že by konkrétní subdodavatelé měli stavební práce skutečně provést.

*V.C Nesprávná interpretace výsledku svědků a znemožnění ověření důvěryhodnosti*

53. Podle žalobce správce daně nesprávně vyložil zjištění z výsledků svědků. Svědek *R. T.* měl potvrdit skutkové naplnění fakturovaných služeb, neboť uvedl, že zajišťoval pomocné stavební práce pro žalobce.

54. Krajský soud ve vztahu k tomuto svědkovi opakuje, že ačkoliv potvrdil, že byl v příslušných zdaňovacích obdobích jednatelem společností *Back doors for business* a *Wiggummi* a že sporné daňové doklady vystavil, neuvedl nic konkrétního, čím by doložil, že fakturované práce byly skutečně provedeny. Samotné potvrzení formálního vystavení dokladů přitom není dostatečné pro uznání nákladu jako daňově uznatelného, platí-li, že správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a zpochybnil tak faktické uskutečnění plnění.

55. Také další zjištění správce daně zpochybňují skutečnou realizaci plnění. Například Česká správa sociálního zabezpečení u těchto společností, jejichž jednatelem byl v posuzovaných zdaňovacích obdobích *R. T.*, neevidovala žádné zaměstnance, resp. společnost *Wiggummi* neevidovala vůbec. Samotné společnosti vůbec nereagovaly na výzvu správce daně k poskytnutí informací týkajících se obchodní spolupráce se žalobcem. Ani jednatel žalobce nebyl schopný sdělit žádné okolnosti týkající se navázání obchodní spolupráce nebo provádění samotných stavebních prací. Výpověď tohoto svědka tak i dle názoru krajského soudu nebyla způsobilá rozptýlit důvodné pochybnosti orgánů finanční správy, neboť nepřinesla nic, co by nasvědčovalo tomu, že subdodavatelské společnosti, jejichž jednatelem byl v rozhodných zdaňovacích obdobích svědek, opravdu provedly fakturované stavební práce.

56. Svědek *Ing. P. K.* podle žalobce potvrdil, že společnosti *Aktik* a *Sedmé nebe Praha* prováděly subdodavatelské stavební práce na zakázkách, jejichž dodavatelem byl žalobce.

57. Soud předně podotýká, že ve vztahu ke společnosti *Sedmé nebe Praha* svědek naopak vyloučil, že by ji znal. Svědek sice znal název společnosti *Aktik*, soud však připomíná, že

správce daně provedl výslech jednatele této společnosti, který vyloučil, že by s žalobcem jakkoliv spolupracoval. Lze se proto ztotožnit se závěry, které orgány finanční správy učinily při hodnocení výpovědi svědka K. Z této výpovědi dle finančních orgánů vyplynulo toliko to, že žalobce prováděl stavební práce pro své odběratele (v tomto případě pro společnost *Kovo Kameník s.r.o.*, jejímž ředitelem je svědek). Což však mezi účastníky není předmětem sporu a od počátku o této skutečnosti nepanovaly pochybnosti. Ze stavebních deníků vedených touto společností sice vyplynula jména některých subdodavatelů (S. S., M. S., M. P., R. V., M. V., V. L., V. B. a V. P.). Nejedná se však o jména subdodavatelů, u nichž správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal faktické uskutečnění plnění. Tyto náklady správce daně nezpochybil a nevedl o nich důkazní řízení.

58. K této námitce tak soud uzavírá, že správce daně i žalovaný vyhodnotili výsledky svědků správně, neboť ani z nich nevyplývaly žádné skutečnosti dokládající, že výše zmíněné subdodavatelské společnosti provedly fakturované stavební práce.
59. Žalobce rovněž namítl, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz navrhovaný žalobcem a na výslovnou žádost nesdělili, zda svědci (páni D., L., M. za rok 2018; pan L. za roky 2017 a 2018) skutečně podali v ČR svá přiznání k dani z příjmů fyzických osob za posuzovaná zdaňovací období, jak sami tvrdili při svědeckých výpovědích. Tím fakticky znemožnili žalobci uplatnit jeho právo na ověření věrohodnosti svědků, neboť závěry správce daně a žalovaného jsou postaveny na důkazech jejich výsledkem.
60. Soud se i v této části námitky ztotožnil se žalovaným. Provedení důkazu informací, zda tito čtyři svědci podali v České republice daňová přiznání, je nadbytečné, neboť uvedená informace není způsobilá vyvrátit věrohodnost jejich svědeckých výpovědí. S ohledem na množství svědeckých výpovědí a další související skutečnosti by zjišťování žalobcem požadované informace bylo neúčelné. Nutno také zdůraznit, že tito svědci uvedli tvrzení, že podali v České republice daňové přiznání, jako doprovodnou informaci v závěru svých výpovědí. Podstatné jsou jejich odpovědi na dotazy týkající se obchodní spolupráce s žalobcem, kterou všichni vyslechnutí svědci vyloučili. I kdyby snad hypoteticky tito čtyři svědci nevypovídali pravdivě při sdělení, že zde podali daňová přiznání, nemohla by tato okolnost mít vliv na jejich celkovou věrohodnost. Všichni svědci opakovaně (písemně i při svědecké výpovědi) vyloučili obchodní spolupráci s žalobcem. Soud zdůrazňuje, že vyslechnutí svědci poskytli shodné informace a všichni vyloučili, že by pro žalobce měli vykonávat práce. Pokud soud vezme v úvahu i ostatní skutečnosti, které správce daně či žalovaný zjistili (viz jejich shrnutí v předchozí části rozsudku), nemá důvod pochybovat o věrohodnosti pro tuto věc relevantních částí výpovědí svědků.
61. Za této situace tedy není na místě prolomit povinnost mlčenlivosti ve prospěch ověření důvěryhodnosti svědků, neboť tato konkrétní zjištění by těžko zvrátila závěr o daňové neuznatelnosti zpochybněných výdajů z důvodů jejich faktického neuskutečnění. Soud přihlédl rovněž k tomu, že správce daně řádně vyrozuměl žalobce a jeho zástupce o provedení jednotlivých svědeckých výpovědí. Zástupce žalobce se výsledků svědků opakovaně účastnil a měl příležitost svými dotazy ověřit mimo jiné právě důvěryhodnost jejich tvrzení. Nicméně ani tam, kde zástupce žalobce skutečně dotazy pokládal, nedošlo ke zpochybnění pravdivosti výpovědí svědků. Žalovaný tedy nepochybil, pokud navržený důkaz neprovedl.

*V.D Doktrína esenciálních nákladů*

62. Žalobce konečně také namítl, že správce daně mu měl přiznat přinejmenším část nákladů, a to náklady objektivně minimálně nutné na dosažení příjmů (tzv. esenciální náklady). Žalobce má za to, že i tyto náklady musel logicky vynaložit, ačkoliv jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána. Nezpochybněná část nákladů totiž není schopná pokrýt pořízení materiálů pro zrealizované stavební zakázky. Proto měl správce daně stanovit daň pomůckami a v rámci toho postupu žalobci přiznat také esenciální náklady.
63. Přihlédnout k esenciálním nákladům je možné v režimu stanovení daně pomůckami. Daňový řád upravuje stanovení daně pomůckami v § 98: „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.“
64. Z citovaného ustanovení vyplývá, že aby mohla být daňová povinnost stanovena podle pomůcek, je nezbytné naplnění třech podmínek: (1) žalobce nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (2) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 – 43).
65. Je však třeba upozornit, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze ve vztahu ke konkrétním subdodavatelským činnostem - ostatní subdodavatelské práce a jakékoliv jiné náklady včetně osobních nákladů finanční orgány nezpochybnily. Soud je proto názoru, že i při vyloučení sporných nákladů bylo nadále možné stanovit daň dokazováním.
66. Krajský soud nepřehlédl, že usnesením ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 – 106, byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena k zodpovězení otázka, zda je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví. V přímé souvislosti s přechodem na pomůcky a uplatněním esenciálních nákladů je totiž nezbytné zabývat se tím, jaký poměr představují vyloučené náklady k celkovým žalobcem uplatněným nákladům.
67. Důvodem postoupení rozšířenému senátu je tedy skutečnost, že není dosud vymezeno, zda i zpochybnění marginální části účetnictví, resp. určitého nákladu či druhu nákladu, může vést k nedostatečně spolehlivému stanovení daně a k přechodu na pomůcky, nebo takový následek nastává až v případě faktického zatemnění účetnictví jako celku. Jak přehledně shrnul osmý senát v citovaném usnesení, „[p]rvní judikaturní větev se tak kloní k přiznání esenciálních nákladů v případech, kdy vyloučený výdaj pro dosažení příjmu musel nastat a nezpochybněnými náklady nemohl daňový subjekt tohoto výnosu dosáhnout, a to bez ohledu na výši vyloučených nákladů. Druhá větev naopak přiznání esenciálních nákladů odmítá, pokud je vyloučena pouze marginální část celkových nákladů a není tedy splněn předpoklad přechodu na pomůcky“.
68. Soud je však toho názoru, že v nyní projednávané věci není na místě vyčkávat zodpovězení této otázky, neboť není splněna jiná nezbytná podmínka pro to, aby správce daně mohl žalobci přiznat esenciální náklady alespoň v minimální výši. Aby bylo možné uvažovat o přiznání esenciálních nákladů, musí panovat pochybnost „pouze“ o rozsahu či ceně výdajů, nikoli o samotném faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 – 45). Jak je přitom zřejmé z předchozích částí odůvodnění tohoto rozsudku, finanční orgány zpochybnily v žalobcově případě to, zda ke konkrétním subdodavatelským pracím skutečně došlo. Otázka rozsahu či ceny tak nebyla vůbec řešena, neboť panovaly pochybnosti o samotném uskutečnění plnění.

69. Odlišná situace byla předmětem přezkumu právě ve věci předkládané rozšířenému senátu. Nejvyšší správní soud v úvodu citovaného usnesení konstatoval, že správce daně neuznal žalobkyni jako daňově účinné náklady na pomocné stavební práce z *důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele služeb, jejich rozsahu a ceny*. Naopak *nezpochybnil faktické provedení služeb*, ani tvrzení žalobkyně o nemožnosti provedení pomocných stavebních prací za pomoci vlastních zaměstnanců.
70. Není tedy pochyb o tom, že ve věci předložené rozšířenému senátu se jedná o skutkově odlišný případ. Žalobce ve své argumentaci vychází z nesprávného předpokladu, že se v jeho případě jedná o výdaje (náklady), které musel pro dosažení příjmů logicky vynaložit. Tento závěr však finanční orgány vyloučily a soud jejich hodnocení potvrdil. Na tomto místě soud již pouze zopakuje, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění prací fakturovaných danými subdodavateli. A současně platí, že správce daně nevyloučil jiné prokázané náklady zahrnující rovněž nezpochybněné subdodavatelské práce a osobní náklady. Neprokázané náklady proto nemohou být zohledněny ani jako náklady, které žalobce nutně musel vynaložit pro dosažení svých příjmů.
71. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 28. 4. 2022, č. j. 8 Afs 315/2019 – 53, a ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 28/2021 – 49, pokud daňový subjekt neprokáže faktické uskutečnění plnění, nejsou dány podmínky pro uplatnění esenciálních nákladů. Na tento závěr pak nemůže mít vliv ani budoucí rozhodnutí rozšířeného senátu o otázce nezbytného rozsahu zpochybněné části účetnictví daňového subjektu. Platí tedy, že není-li prokázána samotná existence tvrzených nákladů, nelze přiznat esenciální náklady. Tato podmínka nebyla v předkládajícím usnesení zpochybněna a závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak nemohou být rozhodné pro závěry zdejšího soudu v nyní projednávané věci. Soud z tohoto důvodu nepovažoval za nutné přerušovat řízení a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu. Krajský soud uzavírá, že podmínky pro uplatnění esenciálních nákladů nebyly v případě žalobce splněny.

## VI. Závěr a náklady řízení

72. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
73. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Hradec Králové 24. března 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu