

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **MT - STOFI, s. r. o.,** se sídlem Pod Labuťkou 949/7, Praha 8, zastoupená JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Brněnská 300/31, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29456/16/5200-11434-701858, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 5. 2017, č. j. 52 Af 51/2016 – 66,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 5. 2017, č. j. 52 Af 51/2016 – 66, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29456/16/5200-11434-701858, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28 570 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Šárky Veskové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, společnost podnikající ve stavebnictví, část své činnosti realizovala prostřednictvím dodavatelských společností SLAVSTAVBA s. r. o. (dále jen

„SLAVSTAVBA“), LIKRES spol. s r. o. (dále jen „LIKRES“), BATTYZA s. r. o. (dále jen „BATTYZA“) a GARANTI INVESTMENT PRAGUE s. r. o. (dále jen „GARANTI“). Platby vyplacené těmto společnostem si nárokovala jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Chrudimi (dále jen „správce daně“) tyto náklady neuznal (konkrétní položky vyloučil), proto daňový základ zvýšil o 7 931 706 Kč a rozhodnutím ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1242298/15/2804-50532-608583, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 1 506 890 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 301 378 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V odůvodnění uvedl, že se nevypořádal s každou jednotlivou námitkou, ale zabýval se smyslem žalobní argumentace. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů si žalobkyně nemohla odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňovaly zákonné podmínky. Tyto náklady daňový subjekt nejprve prokazuje především účetnictvím. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby dostatečným způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Za této situace pak nestačí plnění dokládat fakturami či doklady o zaplacení, ale podstatné je prokázání skutečného vynaložení nákladů.

[3] Správce daně popsal konkrétní skutečnosti, na jejichž základě měl pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti účetnictví žalobkyně. Neignoroval důkazní návrhy žalobkyně a nevycházel pouze z účetních dokladů, ale naopak provedl rozsáhlé dokazování a vycházel ze svědeckých výpovědí, z místního šetření či ze skutečností zjištěných od správy sociálního zabezpečení. Žalobkyně následně pochybnosti nevyvrátila. Orgány finanční správy důkazy hodnotily ve vzájemných souvislostech a shledaly nesrovnalosti ve výpovědích svědků i v rámcových smlouvách. Dodavatelské společnosti byly nekontaktní, s virtuálním sídlem a bez zaměstnanců. Svědci popsali, že na jednotlivých stavbách pracovali zahraniční dělníci, nicméně již nebyli schopni určit, pro jakou společnost byli činní. Ani z fotodokumentace ve správním spise neplynulo, o jaké dělníky se na stavbě jednalo a pro jakou konkrétní společnost pracovali. Žalobkyně doložila faktické uskutečnění jednotlivých zakázek, nicméně již neprokázala, zda předložené doklady odpovídaly zjištěnému skutkovému stavu, tedy že na stavbách spolupracovala s tvrzenými dodavateli v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou finanční úhradu. Krajský soud potvrdil také závěr žalovaného, že provedení znaleckého posudku pro určení nákladů díla by bylo nadbytečné, neboť posudek nemohl osvědčit identitu dodavatelů. Podle krajského soudu je doloženo provedení prací, ale žalobce neprokázal, kdo práci konkrétně provedl, kdo byl skutečným dodavatelem a jaké skutečné náklady byly vynaloženy.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení krajským soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[5] Stěžovatelka uvádí, že dle judikatury se krajský soud sice nemusel zabývat každou jednotlivou námitkou, nicméně v posuzovaném případě se jednalo o námitky takového charakteru, že se na ně měl blíže zaměřit. Stěžovatelce nemůže být vytýkáno, že dodavatelé řádně neplnili své povinnosti, například nepodávali daňová přiznání. Rovněž jejich virtuální sídla nejsou v současné době ničím neobvyklým. Společnosti byly kontaktní prostřednictvím datových schránek a přes prostředníka. Nadto se tyto skutečnosti dotýkají pouze dodavatelů a jejich ověřování je v kompetenci správních orgánů. Důkazní břemeno totiž nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání jakýchkoliv skutečností, tedy i takových, které stíhají jiný subjekt. Stěžovatelka naproti tomu své zákonné povinnosti řádně plní. Orgány finanční správy ani krajský soud se nezabývaly otázkou, zda uplatněné a prokázané náklady mohou pokrýt provedené stavební práce a použitý materiál v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 160/2016. Správce daně rovněž neprovedl navržený důkaz znaleckým posudkem k prokázání nákladů na zhotovení díla, tudíž se vůbec nezabýval vztahem nákladů a provedených prací.

[6] Stěžovatelka konstatovala, že správce daně i krajský soud shodně považovali za prokázané, že práce fakturované společnostmi vyjmenovanými v odst. [1] byly skutečně provedeny, stěžovatelkou předány a vyúčtovány objednatelům a tito je převzali a stěžovatelce uhradili. K charakteru provedených prací stěžovatelka uvádí, že se jednalo o stavební zakázky, proto podstatná část komunikace probíhala ústní formou. Zásadní roli ve vztazích s dodavateli měl pan V. P., který figuroval jako prostředník při organizování prací, proto měl přístup k účtům některých společností. Jeho neurčitá výpověď pramenila z obavy, že společnosti řádně neodváděly daň z přidané hodnoty. Orgány finanční správy rovněž nesprávně uvedly, že z účtu společnosti SLAVSTAVBA nebyla zaznamenána žádná odchozí platba subdodavatelům. Platby byly prováděny obvykle v hotovosti, proto se neprojevily na výpisu z účtu. Navíc není zřejmé, zda společnost neměla více účtů. Správce daně také dovodil, že dodavatelé neměli žádné zaměstnance, neboť nepodávali daňová přiznání. Dodavatelé však práce nemuseli vykonávat prostřednictvím zaměstnanců, ale mohli je zadat dalším subjektům. Pokud práci vykonávali zaměstnanci, tak zajištění příslušných povolení pro práci cizinců bylo jejich povinností jakožto zaměstnavatelů, a nikoliv stěžovatelky. Časové zpoždění faktur dodavatelů oproti fakturám objednatelů jde k tíži těmto dodavatelům, neboť stěžovatelka nemohla ovlivnit včasnost fakturace. Stěžovatelka s objednateli spolupracovala dlouhodobě, proto v praxi nevyžadovali souhlas (v souladu s rámcovými smlouvami) s využíváním služeb dalších dodavatelů. Nedostatky ve smluvní dokumentaci vznikly proto, že smlouvy připravili zaměstnanci stěžovatelky, kteří neměli právnické vzdělání. Tyto nedostatky neměly vliv na faktické provedení zakázek. Správce daně nesprávně zpochybnil i obvyklý způsob stanovení ceny díla, neboť ceny se určily ústně a docházelo ke změnám v návaznosti na kvalitu odvedené práce. Mnohé z toho, co správce daně stěžovatelce vytýkal, nebyly skutečné nedostatky, ale běžná praxe ve stavebnictví, která nemůže být hodnocena odtrženě od dnešní ekonomické reality.

[7] Stěžovatelka konstatuje, že správci daně předložila daňové doklady, navrhla výslechy svědků, předložila listiny prokazující provedení a zaplacení zakázek dodavatelům

i jejich převzetí objednateli. Náklady byly vynaloženy a stavba existuje. Splnila proto povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro předmětné řízení i povinnost tato svá tvrzení doložit a prokázat jednotlivými důkazy. Sjednané zakázky stěžovatelka řádně provedla, tuto skutečnost doložila dostupnými prostředky, a tedy řádně prokázala vynaložené daňové náklady.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Faktické uskutečnění staveb, rámcové smlouvy a dodavatelské faktury nepředstavují dostatečný důkaz, že přijatá plnění uskutečňovali deklarovaní dodavatelé. Tento závěr neplyne pouze z účetních dokladů, nýbrž vychází z obsáhlého dokazování. Žalovaný také uvedl, že stěžovatelka nesla určitou míru odpovědnosti za výběr dodavatelů, měla si ověřit, s kým jedná, a případně zajistit potřebné doklady k prokázání nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a shledal, že ten netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl a podložil je aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Krajský soud výslovně nevypořádal všechny námitky stěžovatelky, nicméně jeho povinností nebylo reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, což přezkoumatelným způsobem učinil.

[12] Jádrem sporu je to, zda stěžovatelka splnila podmínky pro odečtení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[13] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti

s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

[14] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124). Důkazní břemeno nelze nicméně pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 147).

[15] Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případu) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117 či již zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu na http://nalus.usoud.cz/).

[16] Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010 – 124 nebo č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 – 73 „*že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu* [...] *Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“

[17] Stěžovatelka nejprve plnila svou důkazní povinnost účetnictvím, rámcovými smlouvami o dílo a výpisy z účtů. Správce daně však ohledně věrohodnosti účetnictví vyjádřil pochybnosti, které odůvodňoval zejména vnitřními poměry dodavatelů. Na základě informací orgánů finanční správy a správy sociálního zabezpečení správce daně zjistil, že dodavatelé byly nekontaktní společnosti s virtuálními sídly, které nepodávaly daňová přiznání a neměly žádné zaměstnance. Řadu nesrovnalostí zjistil také z předložených faktur a rámcových smluv o dílo (stěžovatelka tyto nesrovnalosti nepopírá), které spočívaly například v tom, že některé smlouvy byly datovány až po vystavení faktur k dané zakázce, odkazy v textu smluv nesouhlasily či se lišily variabilní symboly uvedené ve smlouvě od fakticky provedené platby.

[18] Pochybnosti správce daně umocnily i provedené výslechy, které byly nekonkrétní nebo si dokonce místy odporovaly. Svědek pan V. P. uvedl, že „*dělal pro SLAVSTAVBU, pro Ivana Pavlyuka*“ (jednatel společnosti) jako mistr na živnostenský list. Svědek nevěděl, zda pro stěžovatelku pracovala společnost LIKRES, GARANTI nebo BATTYZA. V rozporu s touto výpovědí byl dle rámcové smlouvy o dílo uzavřenou se společností LIKRES uveden V. „P.“ jako osoba oprávněná jednat ve věci předání předmětu smlouvy. Jednatel stěžovatelky rovněž uvedl, že spolupracoval ve věci společnosti LIKRES vždy s panem V. (protokol ze dne 30. 9. 2014, č. l. 53 spisu správce daně), což však svědek pan P. nepotvrdil. Svědek pan P. V. sdělil, že s panem P. jednal v rámci zakázek realizovaných společnostmi SLAVSTAVBA, LIKRES, GARANTI a BATTYZA, ale nebyl schopen sdělit, za jakou konkrétní společnost dělníci na jednotlivých zakázkách pracovali.

[19] Z výpovědi P. V. také plynulo, že v případě společností SLAVSTAVBA a LIKRES docházelo k situacím, kdy dělníci nechtěli pracovat a jednatel stěžovatelky s panem V. P. se dohodli na částečné výplatě dělníků v hotovosti. Toto však nemá oporu v předloženém účetnictví za zdaňovací období roku 2011 ani v jiné předložené dokumentaci. Svědek pan S. (stavbyvedoucí stěžovatelky v roce 2011) vypověděl, že se stěžovatelkou spolupracovala společnost SLAVSTAVBA, ale již nevěděl, zda provedené práce vykonávali zaměstnanci této společnosti. Jednatel společnosti GARANTI Libor Odložilík vypověděl, že se stal jednatelem pouze formálně (tzv. bílým koněm), tudíž neví nic konkrétního o fungování společnosti. Svědek R. V. (jednatel jednoho z objednatelů) sdělil, že na zakázkách pracovali cizinci, ale nebyl schopen potvrdit, kdo je zaměstnával. Zástupce jiného objednatele svědek Ing. R. P. potvrdil, že práce fakturované stěžovatelkou byly provedeny a že na předmětné zakázce pracovali cizinci, nicméně opět neozřejmil, kdo cizince zaměstnával. Ani z fotodokumentace ve správním spise nevyplývá, o jaké dělníky na stavbě se jednalo a pro jakou konkrétní společnost na stavbě pracovali. Ve stavebních denících jsou uvedeny pouze počty pracovníků bez konkrétních podrobností.

[20] Z výše uvedených zjištění dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatelky o realizaci sporných plnění deklarovaným způsobem. Ze správního spisu (např. výzva ze dne 25. 3. 2015, na č. l. 61 spisu správce daně) je patrné, že správce daně stěžovatelku s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ji, aby prokázala provedení prací tvrzenými dodavateli. Stěžovatelce tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Navrženými důkazy stěžovatelka neprokázala, že tvrzení dodavatelé práce uskutečnili, neboť provedené důkazy tuto skutečnost buď nebyly schopné prokázat (rámcové smlouvy, výpisy z účtů, fotografie), nebo byly rozporné (výslechy svědků).

[21] V posuzovaném řízení stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění prací a jejich úhradu (tedy příjem stěžovatelky), nicméně se jí nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění byla poskytnuta tvrzenými dodavateli. Za popsaného stavu se nabízí možnost (a stěžovatelka na to odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, také nepřímo upozorňuje) stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, „[n]*esplní-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.*“

[22] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [týkající se sice § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který je však obsahově zcela shodný s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelný i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*

(usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však 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* (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29).

[23] Ze samotné skutečnosti neprokázání toho, že uskutečněné práce byly zhotoveny tvrzenými dodavateli, nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). 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 jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).

[24] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplaceny, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že stěžovatelka neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které stěžovatelka obdržela od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady, které si stěžovatelka v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokovala, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví.

[25] Jelikož stavební práce stěžovatelka na základě požadavků objednatelů zajistila, provedla a inkasovala peněžité plnění, které představovalo její příjmy, musela zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady. Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezvážily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na

správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek. Orgány finanční správy se však takovou úvahou vůbec nezabývaly. Krajský soud jejich pochybení pominul, čímž zatížil napadený rozsudek nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Nezmění-li se podstatně důkazní situace v navazujícím řízení, žalovaný stanoví daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

[27] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka byla zastoupena advokátkou v řízení o kasační stížnosti i v řízení před krajským soudem, proto jí přísluší náhrada odměny za pět úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby, repliky, účast na jednání před krajským soudem dne 3. 5. 2017 nepřesahující dvě hodiny a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost) a 17 000 Kč za právní služby (pětkrát 3400). Protože zástupkyně stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 3570 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 31 570 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu