



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobkyně: **INTELEK spol. s r. o.**
sídlem Ericha Roučky 1291/4, Brno
zastoupena advokátem Mgr. Alešem Koubkem
sídlem Renneská třída 393/12, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55395/17/5200-11431-711429

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 11. 12. 2014 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – územní pracoviště Brno II u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011.
2. Žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění daňově uznatelných nákladů jednak na poradenské a konzultační služby Bc. Z. Ž., jejichž fyzickým příjemcem byl tehdejší jednatel žalobkyně Ing. I. K., a na podnájemní služby, konkrétně podnájem skladovacích prostor v obci Mořina. Správce daně po provedené daňové kontrole uzavřel, že žalobkyně daňovou uznatelnost zmíněných nákladů neprokázala, proto dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1226325/17/3002-50526/705358, vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 573 990 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 67 234 Kč. Současně uložil žalobkyni uhradit penále ve výši 115 470 Kč.
3. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že žalovaný bez rozumných důvodů odmítl provést důkazní návrhy spočívající ve výslechu osob, které měly prokázat uskutečnění sporných plnění.
5. Správce daně odmítl provést svědecké výpovědi s odůvodněním, že si žalobkyně nezajistila k prokázání plnění dostatek důkazních prostředků, které by prokazovaly faktické uskutečnění poskytnutých poradenských služeb ze strany pana Bc. Ž. (dále také jen „dodavatel“). Takový závěr správce daně však neobstojí, neboť žalobkyně navrhovala výsledky svědků, jež měly faktické uskutečnění poradenských služeb prokázat. Také ve vztahu k podnájmu prostor v obci Mořina navrhovala provést svědecké výpovědi osob, z nichž by vyplynulo, že měla pronajaty skladovací prostory od společnosti APRON, s. r. o.
6. Důkazní návrhy žalobkyně nelze označit za nerozhodné, má-li jimi být osvědčeno uskutečnění deklarovaných plnění. Nelze je označit ani za právně nevýznamné, protože v případě prokázání těchto plnění by se žalobkyně ocitla ve zcela jiné procesní pozici. Neobstojí proto závěr, že by svědeckými výpověďmi nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány. Správce daně ani žalovaný navíc přesvědčivě nezdůvodnili, proč by k prokázání rozhodných skutečností svědeckými výpověďmi dojít nemohlo.
7. Žalovaný se snaží nacházet rozpory, které dle něj mají za následek neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Tyto žalovaným tvrzené rozpory však rozhodně nejsou takového charakteru a intenzity, že by je nebylo možné zhojit provedením dalších důkazů.
8. Žalovaný odmítnutí výslechu Ing. M. R. zdůvodňuje tím, že v době rozhodování žalovaného byla jednatelkou žalobkyně. Tento závěr vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, však na věc nedopadá, neboť

Ing. R. měla svým výsledkem prokázat, že navštívila skladovací prostory v roce 2012. Jednatelkou žalobkyně se však stala až v roce 2015. Žalovaný tedy rozsudek Nejvyššího správního soudu chybně aplikoval, což vyplývá i z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35.

9. Žalobkyně navrhovala provedení dalších důkazů, aby unesla své důkazní břemeno. Správcem daně, potažmo žalovaným, jí to však nebylo umožněno. Žalobkyně je přesvědčena, že její návrhy na doplnění dokazování byly odmítnuty v rozporu se zákonem.
10. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ve vztahu k námitce týkající se poradenských služeb uvedl, že žalobkyně měla v průběhu dokazování prostor prokázat oprávněnost uplatnění těchto nákladů. Pokud neodstranila rozpory mezi provedenými důkazy, nebylo možné přikročit k výsledku navržených svědků. Jejich výslech by byl ne hospodárný a nadbytečný. Žalobkyně a Bc. Ž. se neshodli ani na elementárních a konkrétních skutečnostech dílčích plnění. Takový rozpor nemůže být omluven ani dalším eventuálním dokazováním, jelikož za daného stavu je zřejmé, že plnění bylo simulované (fiktivní). Další navržené důkazy v podobě výsledku svědků lze tudíž rovněž považovat za simulované (navržení svědci by již mohli být ovlivněni).
12. Žalovaný v odvolacím řízení vyhodnotil důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a dospěl k závěru o fiktivnosti (simulaci) poradenství Bc. Ž., resp. o nulové vypovídací hodnotě důkazních prostředků předkládaných k prokázání tohoto poradenství (zápisy z jednání, dopisy). Veden zásadou hospodárnosti žalovaný potvrdil správnost odmítnutí provedení veškerých navržených výsledků svědků.
13. Co se týče navrhovaných výsledků dalších osob ve vztahu k podnájemním službám v obci Mořina, žalovaný uvedl, že navržené osoby žalobkyně identifikovala jako návštěvníky předmětných prostor v roce 2011. Tyto důkazní návrhy byly předloženy až v konečné fázi daňové kontroly nebo po jejím ukončení. Ing. K. však dříve uvedl, že v prostorách byli pouze on, řidič dopravce a někteří zákazníci. Žalobkyně neuváděla, že by navrhované osoby měly být zákazníci nebo dopravce. Navíc Ing. K. ve své výpovědi uváděl, že přístup ke klíčům měli pouze pracovníci administrativy, jejichž přítomnost v podnajatých prostorách spolu s Ing. Š. či s kýmkoliv jiným netvrdil.
14. Vzhledem k závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 237/2017-23 nelze Ing. M. R. jako svědka vyslechnout, neboť je v současnosti členkou statutárního orgánu žalobkyně. S námitkou žalobkyně, že závěry uvedeného rozsudku se na daný případ nevztahují, neboť Ing. R. je jednatelkou žalobkyně až od roku 2015, nelze souhlasit. Žalovaný trvá na tom, že Ing. R. nebylo možné vyslechnout jako svědka z titulu její funkce členky statutárního orgánu žalobkyně. Žalovaný proto shrnul, že žalobkyně neprokázala využití prostor tvrzeným způsobem a měnila svá tvrzení o rozsahu a povaze uloženého majetku. Zjištěné rozpory svědčící o simulaci ekonomické povahy rozumně nevysvětlila.
15. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

16. V replice ze dne 6. 7. 2018 žalobkyně zdůraznila, že v průběhu dokazování nedošlo k rozporům, nýbrž toliko k tomu, že si pan Bc. Ž. některé okolnosti přesně nepamatoval. Je možné dovodit, že se jedná o skutečnost zpochybňující věrohodnost účetních záznamů a evidencí ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důsledkem toho ale rozhodně není závěr o fiktivnosti přijatého plnění, ale pouze přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt.
17. Správní orgány měly umožnit daňovému subjektu prokázat podstatné skutečnosti s pomocí dalších důkazních návrhů. Žalovaný se dopouští pouhé spekulace, pokud tvrdí, že by obsah dosud neprovedených výpovědí měl být v rozporu s předchozími důkazy. Nelze presumovat význam svědecké výpovědi, resp. její obsah, ještě předtím, než je důkaz svědeckou výpovědí proveden (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2010, č. j. 8 Afs 40/2009 - 69).
18. Dokazování prostřednictvím svědeckých výpovědí za účelem správného stanovení daně nemůže samo o sobě vést ke zbytečným nákladům ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu. Nehospodárné by mohly být výsledky svědků nezpůsobilé přispět k objasnění skutkového stavu, což nebyl projednávaný případ.
19. Žalobkyně za účelem prokázání nájemního vztahu mezi ní a společností APRON, s. r. o. navrhla několik svědků. Pokud žalovaný na jedné straně hovoří o tom, že se nepodařilo plnění prokázat a zároveň odmítne provést žalobkyní navržené svědecké výpovědi, staví žalobkyni do neřešitelné situace. Žalobkyně k nájmu doložila patřičné doklady a rovněž prokázala uskutečnění plateb za nájem. Totéž platí i o poradenských službách ze strany pana Bc. Ž.

V. Posouzení věci soudem

20. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
21. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
22. Dospěl k závěru, že žaloba **není** důvodná.
23. Podstatou sporu v projednávané věci je, zda žalobkyně prokázala daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na poradenské služby a nákladů na podnájem skladovacích prostor podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.
24. Správce daně po provedené daňové kontrole uzavřel, že poradenství a konzultační služby poskytnuté Bc. Ž. Ž., na něž žalobkyně vynaložila celkem 1 497 500 Kč, byly fiktivní (simulované); tyto výdaje proto neuznal jako daňově účinné. Dále správně daně neuznal žalobkyni náklady na podnájem nebytových prostor v obci Mořina ve výši 1 560 000 Kč. K prokázání svých tvrzení navrhla žalobkyně výsledky několika svědků. Správce daně ani žalovaný však výsledky neprovedly, v čemž spatřuje žalobkyně zásadní pochybení.
25. Soud nejprve úvodem shrnul právní předpisy a judikaturu dopadající na projednávanou věc. Následně se zabýval námitkou neprovedení navržených výsledků ve vztahu

k poradenským a konzultačním službám [bod V. A) rozsudku] a poté ve vztahu k podnájmu prostor v obci Mořina [bod V. B) rozsudku].

26. Podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů v rozhodném znění *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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
27. Judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanechal do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82). Existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky 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).
28. V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek NSS ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).
29. 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. 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“* (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.
30. Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. března 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs

117/2014-49, „[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci.“ Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by bylo zcela nepochybné, že prostřednictvím těchto důkazů nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů (viz rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71).

31. Správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu poplatkům zákonem (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32).

V. A) Námitka neprovedení navržených výsledků ve vztahu k poradenským službám Bc. Z. Ž.

32. Žalobkyně namítla, že správní orgány odmítly bez rozumných důvodů provést výslechu osob, které navrhla za účelem prokázání uskutečnění poradenských a konzultačních služeb od dodavatele Bc. Z. Ž.
33. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
34. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 11. 12. 2014 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 (č. 1. A 6 správního spisu). Žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly výzvou ze dne 27. 8. 2015 vyzvána k prokázání oprávněnosti daňového uplatnění nákladů na poradenské a konzultační služby od Bc. Ž., jejichž příjemcem byl tehdejší jednatel žalobkyně Ing. I. K. (č. 1. A 22 správního spisu). K výzvě správce daně předložila žalobkyně fakturu – daňový doklad č. 111001 od dodavatele Bc. Ž. ze dne 13. 4. 2011 na částku 299 500 Kč s textem: „Fakturuji Vám poradenskou a konzultační činnost dle objednávky“ (č. 1. A 22 správního spisu). Související doklady měla žalobkyně předložit do 30 dnů. Jelikož žádné další dokumenty nepředložila, vznikly správci daně pochybnosti o daňové uznatelnosti uplatněných nákladů.
35. Dne 8. 10. 2015 obdržel správce daně od dodavatele Bc. Ž. kopie faktur a rámcovou smlouvu o dílo ze dne 14. 1. 2010 (č. 1. A 60 správního spisu). Dne 14. 10. 2015 žalobkyně při ústním jednání předložila správci daně podání, jehož součástí byly listinné přílohy: 1) kopie přijatých faktur, 2) výpis z bankovního účtu žalobkyně, 3) rámcová smlouva o dílo ze dne 14. 1. 2010, 4) rozpis poskytnutých jednotlivých služeb (nazvaný *Jobplan and analyses*) včetně přílohy, 5) identifikace jednotlivých projektů a 6) písemné vyjádření žalobkyně. Dále žalobkyně dále navrhla výslech Ing. K., jednatele žalobkyně v roce 2011, a Bc. Ž., poskytovatele poradenské služby (č. 1. A 27 správního spisu).

36. Dne 18. 2. 2016 správce daně provedl výslech svědka Bc. Ž. (č. 1. A 53 správního spisu). Svědek popsal, že principem spolupráce s žalobkyní bylo poradenství ke zvýšení inovativního potenciálu stávající produkce žalobkyně a příprava inteligentních komponentů pro možnost použití výrobku žalobkyně při budování inteligentních technologií pro Smart Grids, Smart Cities a inteligentních komunikačních technologií. S žalobkyní měl smluvní vztah vymezený smlouvou. Konkrétně s žalobkyní konzultovali možnosti využití stávajícího portfolia technologií pro potenciální nové obchodní příležitosti a analyzovali náročnost vývoje konkrétních řešení pro vytyčené oblasti zájmu. Činnost byla poskytnuta na osobních setkáních v Praze a v Brně. Aktuální, operativní a urgentní záležitosti byly konzultovány telefonicky. Poradenství poskytoval výhradně Ing. K. Na otázku, zda byli při jednáních i jiné osoby, odpověděl, že si toho s odstupem času není vědom. Trval na tom, že informace byly předávány výhradně panu Ing. K. Výstupem z jednání byly informace a doporučení případných dalších zdrojů a referencí. Z úsporných důvodů nebylo předmětem spolupráce další rozpracování poskytnutých analýz. Na otázku správce daně, zda byl z jednání pořizován nějaký záznam, svědek odpověděl: „*Záznam nebyl pořizován z jednotlivých jednání, nicméně před ukončením jednotlivých účtovacích období byly rekapitulovány odvedené dílo a jeho časová náročnost. Měly by k tomu existovat i písemné výkazy nazvané JP & R (Job Planning & Review Responsibilities).*“ Činnost specifikovaná na fakturách byla objednávana formou plnění domluveného pracovního plánu. Žalobkyně mu zadávala konkrétní úkoly, vždy byly stanoveny termíny pro dodání výsledků konzultační podpory. Práci si nechal odsouhlasovat podpisem výkazu práce, jenž rekapituloval všechny aktivity uskutečněné ve prospěch klienta kompletně nebo dílčím způsobem. V roce 2011 poskytoval poradenské a konzultační služby i jiným subjektům, nepamatoval si však kterým. Problémy s platbami si nepamatoval.
37. Následně se dne 16. 3. 2016 uskutečnil výslech svědka Ing. K. (č. 1. A 59 správního spisu). Sdělil, že smlouva s dodavatelem odpovídala standardním smlouvám. Náklady žalobkyně uhradila a byly kryty zdanitelnými výstupy. Služby se týkaly širokého spektra projektů ve státní správě i průmyslu souvisejících s dopravou, telemetrií, obnovitelnými zdroji, inteligentními budovami, bezdrátovými přenosovými systémy aj. Zadání pro dodavatele připravoval on sám a předával je Bc. Ž. ústně nebo telefonicky na nepravděpodobných schůzkách. Některá zadání a podklady lze doložit zápisy z jednání. Na těchto schůzkách přebíral výsledky, informace a v některých případech si vedl písemné záznamy. K požadavku správce daně na předložení zápisů z jednání svědek sdělil, že je připraven je předložit po anonymizaci, tj. odstranění jmen účastníků jednání se žalobkyní, které se netýkají spolupráce s dodavatelem. Výstupy poradenství předával dodavatel pouze jemu, jednání probíhala v Brně a v Praze na provozovně nebo v rámci pracovních obědů na celém území Prahy. Vyjmenoval data schůzek (19. 1., 31. 1, 28. 2., 13. 4., 22. 4., 30. 4., 27. 4. 2011, 18. 5., 30. 8., 19. 9., 12. 10., 14. 10. 2011) a doplnil, že mezi ním a dodavatelem probíhaly telefonické konzultace. Na otázku správce daně stran účasti dalších osob u jednání odpověděl, že v některých případech byly přítomny další osoby, např. dne 18. 5. 2011 pan R. K. Ostatní si nepamatuje a nemá je zaznamenané ani v zápisech z jednání, které má s sebou. Co se týče výstupů, svědek uvedl, že má k dispozici doposud neuvedený zápis z jednání dne 30. 8. 2011. Nepředložení zápisu odůvodnil chybějícím svolením zákazníků, jejichž jména jsou zde uvedena, nicméně předložil dokument, který označil jako přílohu tohoto zápisu. Záznamy z jednání má v držení on a další mohou být v archivu žalobkyně. Svědek si nevzpomínal, zda byly objednávky činěny v písemné formě. Plán činností vznikl podle individuálních potřeb a na základě výstupů z předchozích

jednání, požadavky byly sdělovány ústně, telefonicky, některé e-mailem. Nemá k dispozici žádnou dokumentaci projektů, ta může být v archivu žalobkyně. K platební morálce obecně sdělil, že je dlouhodobě na vysoké úrovni. Připustil však, že v případě pana Bc. Ž. mohlo v ojedinělých případech dojít k prodlení s uhrazením faktury.

38. Dne 27. 5. 2016 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění (č. l. A 62 správního spisu). Zástupce žalobkyně se dne 11. 7. 2016 vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění (č. l. A 68 správního spisu). Poté dne 29. 7. 2016 žalobkyně doplnila své vyjádření, přičemž v příloze doplnila důkazní prostředky, které v jejím podání ze dne 11. 7. 2016 chyběly (č. l. A 69 správního spisu). Dne 8. 11. 2016 byla žalobkyně seznámena s reakcí správce daně na její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně setrval na tom, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění plnění, čímž došlo k porušení § 24 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů (č. l. A 72 správního spisu).
39. Dne 14. 12. 2016 žalobkyně v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění navrhla výslechy svědků Ing. P. K., Ing. J. H. a R. K. za účelem prokázání poskytnutí konzultačních služeb. Uváděla, že zmíněné osoby byly přítomny jednání, na nichž byly služby poskytnuty. Dále navrhla výslech svědka Y. D. Přílohou tohoto podání byl zápis ze schůzky s dodavatelem ze dne 30. 8. 2011 (č. l. A 78 správního spisu). Dne 13. 3. 2017 správce daně obdržel obsahující čestné prohlášení Ing. P. K. o tom, že byl v roce 2011 přítomen konzultacím poskytovaných Bc. Ž. Žalobkyně současně požadovala výslech tohoto svědka (č. l. A 86 správního spisu).
40. Dne 20. 3. 2017 správce daně ukončil daňovou kontrolu zasláním zprávy o daňové kontrole zástupci žalobkyně (č. l. A 89 správního spisu). Následující den (21. 3. 2017, tj. den před vydáním napadeného dodatečného platebního výměru) žalobkyně zaslala správci daně čestné prohlášení Ing. J. H. k prokázání poskytování konzultací Bc. Ž., kterým měl být přítomen.
41. Správce daně shledal u provedených důkazů následující rozpory. Dle výpovědi pan Ing. K. byly z jednotlivých jednání pořizovány záznamy. Naproti tomu Bc. Ž. tvrdil, že z jednání záznam pořizován nebyl. Podle správce daně je zcela nereálné, aby v případě konzultací a poradenství poskytovaných tzv. *face to face* v rozsahu cca 450 hodin ročně si jejich poskytovatel nevšiml nebo si nebyl vědom skutečnosti, že příjemce těchto informací průběh jednotlivých jednání zaznamenává.
42. Bc. Ž. uváděl, že poradenství poskytuje žalobkyni od roku 2009. Naproti tomu Ing. K. datoval začátek spolupráce v roce 2011. Rozpor spatřuje správce daně rovněž v rozsahu poskytnuté a přijaté poradensko-konzultační činnosti. Dle přijatých faktur bylo poskytnuto 50 člověkodní. Dle Bc. Ž. šlo celkem o 500 hodin (1 člověkodnen je cca 10 hodin), z toho 450 hodin přímé konzultace Ing. K. Naproti tomu Ing. K. uváděl rozsah člověkodní výrazně volněji (8 – 10 hodin) s tím, že podíl konzultační činnosti nebyl 90 %, jak uvedl Bc. Ž., ale pouze 10 – 15 % z celkového času. Z uvedeného vyplývá zásadní rozdíl v obsahu plnění. Z tohoto rozporu pojal správce daně zásadní pochybnost o faktickém uskutečnění poradenství.
43. Dále Bc. Ž. poznamenal, že si nevzpomíná, že by s platbami od žalobkyně byly problémy. Správce daně naopak zjistil, že platby probíhaly se zpožděním, např. i o více než 80 dní. Jak správce daně zjistil, v roce 2011 se jednalo o jediný příjem Bc. Ž., proto je zarážející, že by o zpožděných platbách nevěděl.

44. Dále Ing. K. ve své výpovědi uvedl, že u jednání měli být přítomni i jiní dodavatelé. Naproti tomu Bc. Ž. sdělil, že si není vědom, že by při těchto jednáních byly přítomny i jiné osoby. Správci daně se nevědomost Bc. Ž. o přítomnosti cizích osob při osobních setkání, jejichž obsahem mělo být poskytnuté poradenství, jevila nepravděpodobná, navíc v kontextu uzavřené smlouvy, kde byla striktně řešena odpovědnost za porušení mlčenlivosti. Dle pana Ing. K. poskytnuté konzultace obdržela žalobkyně i v jiné než jen verbální podobě. Žádné takové dokumenty ovšem správci daně předloženy nebyly.
45. Mezi listinnými důkazy, které předložil Bc. Ž., byl výkaz práce ze dne 3. 5. 2011. K předloženému výkazu práce vysvětlil, jaké vykonával aktivity v jednotlivých intervalech uvedených ve výkazu práce označených kombinací čísel a písmen (konkrétně 18. 19. 4. 2011, 22. 4. 2011, 25. – 27. 4. 2011, 29. - 30. 4. 2011, 2. – 3. 5. 2011). Dle správce daně je k jednotlivým položkám ve výkazu práce zřejmá jen citace Bc. Ž. s občasným doplněním komentáře bez uvedení konkrétního přezkoumatelného obsahu. Tvrzení Bc. Ž. je dle správce daně rovněž v rozporu s výpovědí Ing. K., který uvedl, že obsah jednotlivých jednání měl být prováděn na základě plánu činnosti, který měl sám připravovat a který měl vznikat dle aktuálních potřeb žalobkyně, nikoliv dle plánu práce stanoveného pro celé období roku 2011. Z tohoto důvodu nemohl plán práce fakticky plnit roli objednávky uvedené v předmětu jednotlivých faktur.
46. Dle správce daně jsou rovněž rozporné výpovědi svědků Ž. a K. stran znalosti konkrétních zákazníků. Bc. Ž. tvrdil, že mu nejsou známy konkrétní projekty a zákazníci, ve kterých již byly nebo teprve budou využity výstupy poskytnutého poradenství. Naopak pan Ing. K. uváděl, že se Bc. Ž. podílel na jednotlivých projektech žalobkyně, zejména pro zákazníky ČEZ Vrchlabí, Letiště Praha, AŽD Praha, ELTODO Praha, Student Agency, Řízení letového provozu a dalších. Navíc měl Bc. Ž. za úkol zprostředkovávat a navazovat vazby na uvedené podniky. Ing. K. uvedl aktivní účast Bc. Ž. na poptávkovém řízení pro tiskárnu cenin, které mělo probíhat po celou dobu roku 2011. Tvrzení o neznalosti konkrétních zákazníků, kterých se mělo vlastní poradenství týkat, se tak správci daně jevílo jako velmi nepravděpodobné a nereálné.
47. Z daňového přiznání Bc. Ž. správce daně zjistil, že nevykázal poskytnutí plnění i jiným subjektům za zdaňovací období roku 2011, jak tvrdil ve své výpovědi.
48. Ve výpovědi Ing. K. zjistil správce daně rozpory. Na jednu stranu připustil možnost využívání získaných informací (know-how) až do roku 2017, ale současně tvrdil, že informace, které získal v roce 2011, využil pouze v témže roce. Podle správce daně tedy nelze postavit najisto, v jaké konkrétní výši a kterého zdaňovacího období se náklady zaúčtované žalobkyní na základě přijatých faktur týkaly.
49. K provedení cenového srovnání nabídky Bc. Ž. uvedl Ing. K., že cenové srovnání provedl osobně na základě vyhodnocení mnoha kritérií, své osobní zkušenosti z obchodních jednání a skutečné nabídky, kterou měl k dispozici. Správci daně žádné dokumenty v tomto smyslu předloženy nebyly. Rovněž dle sdělení Bc. Ž. obsahovala jeho nabídka dosavadní zkušenosti a znalosti s technologiemi, jejich implementací apod. Podle správce daně však u nabídky zcela absentovaly cenové údaje. Není tedy jasné, jakým způsobem Ing. K. za žalobkyni provedl cenové srovnání, s kým konkrétně a s jakým konkrétním výsledkem.
50. Co se týče předložených zápisů ze schůzek, šlo podle správce daně o pracovní poznámky. To potvrdil i zástupce žalobkyně ve svém vyjádření. Autorem měl být Ing. K., ačkoliv

tato skutečnost z poznámek nijak nevyplývá. Podle správce daně se nejedná o autentický zápis z jednání a mohl vzniknout kdykoliv. Navíc podle Bc. Ž. nebyl záznam z jednání pořizován. Z poznámek je navíc zřejmé, že byly po vytištění ručně doplňovány. Pokud by tedy měly vznikat v rámci konzultací, bylo by nutné nejdříve je převést do tištěné podoby, o čemž by dodavatel musel vědět. Nic takového ovšem Bc. Ž. ve výpovědi neuvedl. Je-li v poznámkách uveden obecně rok 2011, nelze z toho vyvodit jakoukoliv souvislost s Bc. Ž., mimo data, kde je jeho uvedeno. Konkrétně jde o dny: 31. 1. 2011 – STC Praha, 14. 4. 2011 – AŽD Praha, ČEZ Vrchlabí, 18. 5. 2011 – STC Praha. V těchto dnech měl Bc. Ž. poskytovat žalobkyni poradenství a konzultace ke konkrétním zákazníkům, ačkoliv on sám uváděl, že se ke konkrétním zákazníkům nevyjadřoval.

51. Na základě výše uvedených rozporů správce daně neměl za prokázané, zda vydaje za služby poskytnuté dodavatelem v celkové výši 1 497 500 Kč nevybočují z mantinelů ekonomicky racionálního chování, resp. že by mohly sloužit k zajištění a udržení příjmů žalobkyně. Žalovaný závěry správce daně v napadeném rozhodnutí převzal.
52. Soud souhlasí se správcem daně i žalovaným, že uvedené rozpory zakládají důvodnou pochybnost o obsahu a rozsahu uskutečnění plnění. Žalobkyně správcem daně nepředložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo možné postavit najisto, že poradensko-konzultační služby byly v tvrzeném rozsahu poskytnuty. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že z hodnocení uvedených důkazních prostředků vyplývá, že žádný z důkazních prostředků předložených žalobkyní, ani svědeckou výpověď Bc. Ž. nebylo možné osvědčit za věrohodný důkaz způsobilý prokázat tvrzení žalobkyně o uskutečnění poradenství v tvrzeném rozsahu.
53. Žalobkyně v průběhu správního řízení navrhla za důkazní prostředky výsledky svědků Ing. P. K., Ing. J. H., R. K. a Y. D.
54. Správce daně k návrhu výsledků svědků ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že „z dosud předložených důkazů a provedených svědeckých výpovědí je zcela zřejmé, že mimo jednatele [žalobkyně] pana K., nikdo jiný při poskytování poradensko-konzultačních služeb panem Ž. formou přímých konzultací, které pan Ž. ve své výpovědi dále specifikoval jako platformu osobních setkání, nebyl přítomen a nemůže tak nikdo jiný než pan K. podat dostatečně věrohodnou výpověď o šetřených skutečnostech týkajících se poskytnutých služeb na základě uzavřené smlouvy a následně přijatých faktur uvedených v tabulce č. 1“ (č. 1. A 89 správního spisu, str. 75 zprávy o daňové kontrole).
55. Obdobně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z důvodu závěru o fiktivnosti (simulaci) poradenství a závěru o nulové vypovídací hodnotě důkazních prostředků předkládaných k prokázání tohoto poradenství (zápisy z jednání, dopisy), potvrdil správnost odmítnutí provedení navržených výsledků svědků veden zásadou hospodárnosti. Dodal, že kromě pana R. K. jména navržených svědků nefigurovala ani v hlavičkách zápisů z jednání. Na uvedeném dle žalovaného nemění nic ani doložená čestná prohlášení navržených svědků Ing. P. K. a Ing. J. H., podle kterých tyto osoby byly přítomny jednání, neboť tato jsou psaná v obecném duchu a z jejich struktury je zřejmé, že text čestných prohlášení připravila jedna osoba. Nedokázal-li služby blíže popsat Bc. Ž., který je měl podle žalobkyně osobně poskytovat, není možné očekávat objasnění ani ze strany tvrzených účastníků jednání. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí uzavřel: „[[[Jelikož žalobkyně předkládala a navrhovala důkazní prostředky bez vypovídací hodnoty, nemůže očekávat, že správce daně nebo poté odvolací orgán bude provádět její důkazní návrhy

donekonečna, zvláště neodstraní-li žalobkyně nejprve s rozumným zdůvodněním doposud zjištěné rozpory. Jinými slovy, všechny doposud provedené důkazy činí provedení jakýchkoliv dalších důkazů nepodstatným (...).“

56. Soud se s odůvodněním správních orgánů ztotožňuje. Důkazem o uskutečnění poradenství v rozsahu, jak bylo fakturováno, nemohly být výslechy zmiňovaných svědků, neboť z důkazů shromážděných v daňovém řízení je zřejmé, že kromě pana K. nebyl nikdo jiný při poskytování poradensko-konzultačních služeb Bc. Ž. formou přímých konzultací přítomen a nemůže podat věrohodnou výpověď o šetřených skutečnostech. Účast navržených svědků (Ing. P. K., Ing. J. H., R. K. a Y. D.) nevyplývá ani z přeložených poznámek Ing. K., které měly být v rámci konzultací pořízeny.
57. Pan Ing. K. ve výpovědi uvedl, že u jedné schůzky s panem Bc. Ž. byl přítomen i navrhnutý svědek R.. Správce daně odmítl výslech uvedené osoby provést. Soud souhlasí se správními orgány, že výslech navrhnutého svědka by byl zcela nadbytečný a nemohl by důvěryhodným způsobem prokázat skutečný rozsah poskytnutých poradenských služeb, neboť dle tvrzení Ing. K. měl být přítomen pouze u jednoho jednání.
58. Žalovaný v případech pochybností zcela správně v souladu s konstantní judikaturou konstatoval, že samotné přijaté faktury nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a služby deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny. Prokazování uskutečnění výdaje (nákladu) je sice prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2008, č. j. 2 Afs 130/2007-47 a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Správce daně proto postupoval v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle něhož *„daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 (tj. povinnosti související s místním šetřením) a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.“* Jak je zřejmé z obsahu daňového spisu, ze zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně byla ve všech uvedených případech opakovaně vyzývána k prokázání tvrzení ohledně příslušných částek uplatněných jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Pokud v důkazech shromážděných v rámci daňového řízení přetrvávaly závažné rozpory (vedení záznamů o uskutečněných jednáních, rozsah poskytnutých konzultací, opožděné platby za služby, přítomnost dalších osob u jednání, neznalost konkrétních projektů, nepodloženost cenového srovnání s jinými dodavateli, nevěrohodnost a neautentičnost předložených poznámek ze schůzek aj.), které se týkaly podstatných náležitostí souvisejících s poskytováním poradenských služeb a které navozovaly dojem, že k uskutečnění služeb v tvrzeném rozsahu vůbec nedošlo, bylo nadbytečné provádět důkazy svědeckými výpověďmi osob, které poskytování konzultací podle původního tvrzení Ing. K. neměly být přítomny, resp. případně mohly být přítomny toliko jedné z mnoha konzultací (R. K.), a jejichž osobní účast nevyplývala ani z poznámek o uskutečněných jednáních.
59. Soud je tedy přesvědčen, že byly splněny podmínky pro možné odmítnutí provedení těchto svědeckých výpovědí žalovaným pro nadbytečnost v souladu se závěry rozsudku NSS č. j. 1 Afs 51/2004-75. Pokud původně Bc. Ž. i Ing. K. uváděli, že poskytování

konzultací nebyly další osoby přítomny (s výjimkou jediného případu, kdy se měl zúčastnit podle Ing. K. i R. K.), nemohlo být prostřednictvím těchto důkazů prokázáno poskytování poradenských služeb v celém tvrzeném rozsahu, navíc v situaci, kdy z ostatních důkazů vyplývaly vážné rozpory v tvrzeních jednatele žalobkyně a samotného dodavatele, jež nasvědčovaly fiktivnosti fakturovaných služeb. Ani provedením navrhovaných důkazů by tyto rozpory (viz body 41 až 50 rozsudku) nemohly být odstraněny, proto nebylo nutné na jejich provedení trvat, což je v souladu se závěry vyslovenými v žalobkyní citovaném rozsudku NSS č. j. 8 Afs 40/2009-69.

60. Soud se tedy ztotožnil se závěry žalovaného, že provedení navrhovaných výpovědí bylo v daném případě nadbytečné. Námitka tak není důvodná.

V. B) Námitka neprovedení navržených výsledků ve vztahu k podnájmu prostor v obci Mořina

61. Žalobkyně dále žalovanému vytýkala, že odmítl provést svědecké výpovědi osob, které navrhla za účelem prokázání daňově uznatelných nákladů na podnájem prostor v obci Mořina v roce 2011.
62. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Zaúčtování nákladů na podnájem nebytových prostor na adrese Mořina 17 v celkové výši 1 560 000 Kč prokazovala žalobkyně účetním deníkem v elektronické podobě a knihou přijatých faktur v elektronické podobě. V písemné reakci na zahájení daňové kontroly uvedla, že její ekonomická činnost byla prováděna v jejím sídle, tj. na adrese Vlárská 22, Brno, a v kanceláři na ulici Baarova 1405, Praha. Zboží bylo rovněž uskladněno ve skladech na ulici Palackého 38, Brno, a ve skladovacích prostorech v okrese Beroun (zde se nachází obec Mořina, pozn. soudu).
63. V rámci ústního jednání dne 16. 2. 2015 žalobkyně doložila jednu z 12 přijatých faktur vystavených podnajímatelem společností APRON s. r. o. (dále též „APRON“), konkrétně fakturu č. 01011001 ze dne 11. 1. 2011 na částku 130 000 Kč bez DPH s textem „*Nájemné 1/2011 za skladovací prostory Mořina*“ a poznámkou „*Fakturace dle Smlouvy o podnájmu nebytových prostor z 1. 10. 2010*“. Tuto smlouvu uzavřenou mezi společností APRON jako nájemcem, za níž jednal Ing. K., a žalobkyní jako podnajímcem, za kterého jednal JUDr. J. K., žalobkyně doložila dne 19. 3. 2015 (č. 1. A 22 správního spisu). Dne 19. 3. 2015 doložila žalobkyně rovněž výstup z aplikace Nahlížení do katastru nemovitostí k 7. 4. 2015, z kterého plyne, že vlastníkem pozemku parc. č. st. 16/1, zapsaného na LV č. 384, je paní Ing. M. M. K. (matka Ing. K.), a to včetně stavby M. č. p. X.
64. Předmět podnájemní smlouvy ze dne 1. 10. 2010 je vymezen v článku I. smlouvy jako skladovací prostory o výměře 929 m² v rámci objektu „nemovitosti Mořina“, přičemž pro účely vymezení tohoto objektu odkazuje podnájemní smlouva ze dne 1. 10. 2010 (č. 1. A 13 správního spisu) na označení nemovitosti modrým šrafováním v přiloženém plánu č. 3. Společnost APRON zde současně prohlašuje, že je nájemcem nemovitosti (nájemní smlouvu Ing. K. nedoložil a není ve správním spise založena). Doba trvání podnájmu je v článku II. uzavřena na dobu neurčitou. Měsíčně hrazené podnájemné (splatné do 15. dne příslušného měsíce na nespecifikovaný účet pronajímatele) je sjednané v článku III. ve výši 130 000 Kč bez DPH.
65. Správce daně z úřední evidence zjistil, že majitelka objektu v obci Mořina nevykázala za rok 2010 ani 2011 žádné příjmy z pronájmu nemovitosti v obci Mořina. Správci daně tak vznikly pochybnosti o uplatněných nákladech. Jelikož žalobkyně doložila pouze formální

doklady, výzvou ze dne 27. 8. 2015 ji správce daně vyzval k prokázání a doložení skutečného poskytnutí a využití předmětu podnájmu vyfakturovaného 12 fakturami, způsobu zajištění a hrazení nákladů na spotřebu energií a dalších činností spojených s provozem (úklid, údržba, likvidace odpadů) a souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Zároveň žalobkyni žádal o identifikaci osob využívajících předmět nájmu, jejich vztah k žalobkyni a jimi prováděné činnosti. Dále měla žalobkyně popsat technické vybavení předmětu nájmu a jeho vlastníka a sdělit období trvání smluvního vztahu.

66. V písemné reakci na tuto výzvu žalobkyně shrnula, že ve skladovacích prostorách byl celý rok 2011 uskladněn majetek žalobkyně. V roce 2006 došlo k odstoupení od nájemní smlouvy z roku 2001, v důsledku čehož bylo veškeré vybavení kanceláří, vybavení skladu a zde umístěných skladovacích zásob převezeno do skladovacích prostor společnosti APRON (č. l. A 27 správního spisu). Žalobkyně doložila původní nájemní smlouvu ze dne 27. 6. 2001 s pronajímatelem TOMOS PRAHA a. s., jejímž předmětem byl nájem skladovacích prostor o výměře 295 m² a kanceláří o výměře 120 m² na adrese Ohradní 59, Praha 4, na dobu neurčitou, a dohodu o narovnání s pronajímatelem ze dne 28. 4. 2006, která v článku I. odkazuje na předání nebytových prostor pronajímateli dne 28. 4. 2006. Dále žalobkyně doložila doklady od dopravce, kterým mělo být vybavení pronajatých prostor převezeno z nájemních prostor do skladovacích prostorů v obci Mořina, a to:
- fakturu vystavenou dne 28. 4. 2006 (za „stěhovací služby dle Vaší obj. č.: OAD06- 00515“) dodavatelem M. L. – alfa stěhování,
 - fakturu č. 281100109 vystavenou dne 18. 9. 2008 (za „stěhovací práce“ dne 9. 7. 2008) dodavatelem BOČEK & P, s. r. o.
 - fakturu č. 281100109 dne 6. 8. 2008 (za „stěhovací práce“ 31. 7. 2008 až 4. 8. 2008) dodavatelem BOČEK & P, s. r. o. (vše na č. l. A 27 správního spisu).
67. Žalobkyně dále předložila správci daně fakturu č. 2120027 ze dne 14. 3. 2017, kterou došlo k prodeji osmi židlí společnosti K-net Technical International Group, s. r. o. a fotografie dokumentující uskladněný majetek. V písemné reakci zástupce žalobkyně k prokázání poskytnutí služeb navrhl výslech svědků Ing. K. a H. Ch., pracovnice obchodního úseku. Byly doloženy rovněž kopie přijatých faktur od dodavatele APRON, výpisy z bankovních účtů žalobkyně a šest fotografií uskladněného majetku (č. l. A 27 správního spisu).
68. Dne 3. 2. 2016 se uskutečnil výslech svědkyně H. Ch. (č. l. A 47 správního spisu). Svědkyně uvedla, že v pracovním vztahu k žalobkyni byla od roku 2000. V roce 2011 byla asistentkou obchodu. Popsala, že „u firmy Apron byly pronajaty prostory, když jsme na Praze 4 dostali výpověď skladovacích prostor o velikosti cca 800 m². Na Praze 4 jsme měli zboží a materiál pro zásobování Čech. Výpověď jsme dostali z důvodu bourání skladové haly, z důvodu stavby bytových domů. Takže se všechno převáželo stěhovákama do těch prostor toho Apronu. Na Praze 4 jsme měli budovu s vrátnicí a malou kancelář, sklad a to se potom, když se dostala druhá výpověď, dalo do skladových prostor Apronu.“ Nebytové prostory byly pronajaty od roku 2006 k uskladnění zboží, nábytku, regálů. Pronajatý objekt navštěvoval Ing. K. a řidič J., neví však jak často. Na otázku správce daně, jakým způsobem se do objektu dopravovali a jaké činnosti tam prováděli, odpověděla: „Náš řidič autem. Byla to dodávka, v čí majetku to nevím. Jaké činnosti tam prováděli, to nevím.“ Svědkyně nevěděla, kdo má klíče od objektu, ani jak objekt vypadá, jelikož tam dle svých slov nikdy nebyla.

Objekt sloužil jako dočasný sklad. Nevěděla, jak byl objekt vybaven a zabezpečen, potvrdila však, že tam byl skladován kancelářský nábytek, skladový materiál – kabely, cívky, rozvaděče a různý materiál ze sortimentu žalobkyně. Nedokázala odhadnout množství uloženého majetku či velikost využití plochy v pronajatém objektu. Nevěděla, jaká technika byla žalobkyní využívána ke skladování, kdo ji obsluhoval ani kdo ji vlastnil. Vlastníka ani správce objektu neznala. Neměla ponětí, jak byla sledována a vyúčtována spotřeba energií, jak byly řešeny požární bezpečnostní předpisy. Byla přítomna při nakládání majetku, nikoliv při jeho vyskladnění v pronajatém prostoru. Za osoby manipulující s majetkem označila bývalé kolegy a stěhovací službu; jména si však nepamatovala. Nevěděla, zda je prostor žalobkyní stále využíván, zda se majetek dále prodával, nebo jakým způsobem byl uložený majetek inventarizován.

69. Správce daně získal vlastní činností seznam zaměstnanců žalobkyně v roce 2011 (úřední záznam č. j. 696013/16/3002-60561-711571 ze dne 24. 2. 2016), z kterého je zřejmé, že žalobkyně v roce 2011 nezaměstnávala žádného zaměstnance, který by měl křestní jméno J. (č. l. A 55 správního spisu).
70. Dne 16. 3. 2016 se uskutečnil výslech Ing. K. (č. l. A 59 správního spisu). Svědek popsal, že spolupráce se společností APRON byla obdobná spolupráci s jinými dodavateli. Služby byly využívány pouze žalobkyní, náklady byly skutečně vynaloženy v roce 2011, což je prokázáno přehledem majetku, fotografiemi, transparentními doklady, doklady o prodeji majetku, likvidačními protokoly zboží a dalšími doklady. Náklady byly vynaloženy účelně a byly nezbytné k zajištění a udržení příjmů. Žalobkyně měla v Praze trvalou provozovnu v rozsahu kanceláří a velkého skladu v ulici V Úhlu. *„Společnost dostala z těchto prostor výpověď z důvodu investičních projektů společnosti Tomos, byla nucena ve velmi krátké době pronajaté prostory opustit, vyklidit veškerý movitý majetek, skladové zásoby v hodnotě milionů korun a vybavení skladu, tj. regálů a vestavby mimo pronajaté prostory. Jediným řešením této situace bylo urychlené pronajmutí dostatečně velkých skladových prostor pro uložení veškerého majetku a zásob. Společnost se poté přestěhovala do provizorních kancelářských prostor, kam mohla přemístit a využít velmi malou část svého movitého majetku, vybavení skladu, zásoby tam nebylo možné uložit. V průběhu následných let byl uložený majetek a zásoby využíván, či majetek v některých případech prodán, zásoby prodány nebo zlikvidovány. V následných letech, naposledy v roce 2012, se společnost Intelek stěhovala nejméně čtyřikrát v rámci Prahy a tento majetek průběžně navázela mezi skladem a svými pronajatými prostory.“* V roce 2011 měl pracovní smlouvu a současně byl jednatelem žalobkyně. V roce 2011 (i v době výslechu) byl rovněž jednatelem společnosti APRON. Přesné časové období pronájmu si nepamatoval. Objekt navštěvoval podle potřeby on a jejich řidič, který pro ně v části doby pronájmu pracoval. Dále se zde vyskytovali dopravci, kteří manipulovali s movitým majetkem, a někteří zákazníci, kteří odkoupili část majetku. Prostory navštěvoval dvakrát až třikrát do roka. Jméno řidiče, který s ním do prostor jezdil, si nedokázal vybavit. K požadavku identifikace dopravců, případně zákazníků uvedl společnost BOČEK s r. o. a autodopravu M. L. Do pronajatého prostoru se dopravoval služebním nebo soukromým vozidlem, identifikoval pouze jejich značky, nikoliv SPZ. Činnosti prováděné v pronajatých prostorách specifikoval jako zběžnou kontrolu uloženého majetku, jeho zabalení a celkový stav. Jednou ročně provedl inventarizaci a doklady předal účetnímu oddělení. Inventarizován byl veškerý uložený majetek. Rozhodoval, jaký majetek bude prodán a jak bude naloženo s uloženými zásobami. Klíče od objektu byly uloženy v trezoru žalobkyně a Ing. K. si je dle potřeby

vyzvedával. Ke klíčům společnosti měli přístup zaměstnanci administrativy. Po předložení seznamu zaměstnanců identifikoval zaměstnance M. R., B. Š. a „pravděpodobně“ R. M. Objekt popsal jako přízemní skladovací halu (stáří nedokázal uvést), s betonovou podlahou, zděnou, opatřenou dvěma vchody, nevytápěnou. Jednalo se o samostatně stojící budovu v rámci většího areálu s několika samostatnými budovami. Přístup do areálu byl přes bránu, areál má volnou plochu zpevněnou asi šterkem. Prostor určený pro žalobkyni byl ohraničen drátěným pletivem. Jak byl využíván zbytek areálu, neví. Majetek byl uložen na paletách, zásoby byly v regálech. Hala i areál byly uzamčeny bez zabezpečovacího zařízení. Ke skladování byl využíván rudl a pohyblivá stěhovací deska, vše ve vlastnictví žalobkyně. Vlastníkem objektu byla M. K., matka Ing. K. Aktuální vlastnictví mu nebylo známo. Existenci správce objektu s jistotou nepotvrdil, záležitosti provozu řešil s matkou nebo s pověřenou osobou, jejíž jméno si nepamatuje. Přítomnost jiných subjektů v areálu nedokázal potvrdit. Spotřebu elektřiny na osvětlení žalobkyně nesledovala. Náklady na energii byly součástí nájmu. Řešení požárně bezpečnostních předpisů bylo věcí pronajímatele, případně vlastníka. Ve skladu byl umístěn jeden či dva hasicí přístroje. Potvrdil, že někdy byl přítomen manipulaci s majetkem, mohlo se stát, že s majetkem manipuloval pověřený řidič. Řidič není uveden na seznamu pracovníků v roce 2011, jelikož jeho pracovní poměr skončil před rokem 2011; poté pracoval pro žalobkyni jen na objednávku. Nedokázal však říct, jestli řidiče využili i v roce 2011. V roce 2011 majetek do areálu vozil Ing. K. Nedošlo k zásadnímu přesouvání majetku. Kontrola stavu majetku probíhala fyzicky dle inventurního soupisu a prováděl ji on sám. Hlavní stěhování majetku proběhlo na jaře 2006 a trvalo několik dní.

71. Dne 11. 7. 2016 zástupce žalobkyně předložil u ústního jednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění spolu s listinnými přílohami (č. l. A 68 správního spisu). V rámci příloh doložil:

- mzdové listy zaměstnance žalobkyně J. R. za roky 2002 až 2007 k prokázání zaměstnávání této osoby v letech 2003 až 2008,
- objednávku stěhovacích služeb ze dne 26. 4. 2006, č. OAD06-00515, u dodavatele M. L. – A-Alfa. Místo nakládky Ohradní 59, Praha, místo vykládky M. 17, paní K. Doklad k prokázání místa nakládky a vykládky majetku žalobkyně v prostorách Mořiny.

K opodstatněnosti zahrnutí nájemního vztahu do daňově účinných položek žalobkyně dále navrhla výslechy svědků J. R., M. K., Ing. M. R., Ing. T. Š., Ing. A. T. a Ing. T. K., jednatele společnosti K-net Technical International Group, s. r. o.

72. Dne 29. 7. 2016 žalobkyně doplnila své vyjádření ze dne 11. 7. 2016, přičemž přílohou doplnila kopii inventurního soupisu majetku sepsaného dne 31. 12. 2011 Ing. K., z kterého má vyplývat, jaký typ majetku byl ve skladovacích prostorách uskladněn. Dodala, že v Mořině byl v roce 2011 uskladněn obchodní majetek žalobkyně, který byl jak účetně, tak daňově odepsán a je uveden pod kódem „mo“ (č. l. A 69 správního spisu).

73. V reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 8. 11. 2016 učinil zástupce žalobkyně dne 14. 12. 2016 podání, v němž navrhl výslech Ing. L. a trval na provedení dříve navržených svědeckých výpovědí. Přílohou podání byla faktura č. 2016131 vystavená dne 10. 10. 2016 a související dokumentaci, tj. kopii nedatovaného výdajového pokladního dokladu k záloze na dopravu a kopii předpisu zaúčtování zálohy na dopravu ke stěhování od spediční společnosti S. S. (č. l. A 78 správního spisu).

74. Dne 13. 3. 2017 obdržel správce daně čestné prohlášení Ing. M. R. o její přítomnosti v objektu podnájmu v roce 2011 (č. l. A 84 správního spisu) a čestné prohlášení S. S., že v roce 2016 nakládal a odvážel majetek žalobkyně z objektu podnájmu (č. l. A 85 správního spisu). Dne 21. 3. 2017 (den před vydáním napadeného dodatečného platebního výměru) žalobkyně správci daně doložila čestné prohlášení T. Š., jehož obsahem je prohlášení o návštěvě skladovacích prostor v obci Mořina v roce 2011 a o umístění majetku v těchto prostorách.
75. Správce daně na základě výše popsaného skutkového stavu náklady za podnájem skladovacích prostor v obci Mořina neuznal jako daňově uznatelné. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 3. 2017 (č. l. A 89 správního spisu) správce daně zpochybnil věrohodnost svědecké výpovědi Ing. K. Podle svědka měl majetek do skladu vozit mimo jiné zaměstnanec, jehož jméno si Ing. K. nepamatoval, ani nefiguroval v seznamu pracovníků. Údajně mu pracovní poměr skončil před rokem 2011 a po jeho skončení pracoval na objednávku. Zda řidiče žalobkyně využila i v roce 2011 nedokázal říct. Z předložených daňových dokladů však nevyplývá, že by žalobkyně v roce 2011 objednávala přepravu vztahující se ke skladu v obci Mořina. Předložené faktury od dopravců a odběratele K-Net Technical Group, s. r. o. se podle správce daně týkaly jiného zdaňovacího období. Konkrétně u přijatých faktur dodavatelů dopravy roku 2006 a 2008. Nelze z nich zjistit, odkud a kam doprava probíhala. Totéž není zřejmé ani z žalobkyní vydané z faktury z roku 2012, jejímž předmětem byl prodej použitého nábytku.
76. Na základě výše uvedeného zúžil správce daně okruh osob, které navštěvovaly předmět pronájmu v roce 2011 pouze na Ing. K. Dle jeho sdělení měl předmět pronájmu navštěvovat dvakrát až třikrát ročně služebními vozy. Za zdaňovací období roku 2011 však v knihách jízd nejsou zaznamenány žádné cesty do obce Mořina. Správce daně dále shledal nepoměr mezi velikostí původních skladovacích prostor společnosti TOMOS (295 m² a 120 m²) a rozsahem skladu v obci Mořina, který je více jak o 514 m² větší. Skutečné využití takto rozsáhlé plochy majetkem žalobkyně nacházejícím se v podstatně menších původních pronajatých prostorách je podle správce daně nereálné. Žalobkyně navíc předložila k prokázání oprávněnosti nákladů smlouvu uzavřenou až 1. 10. 2010, tedy cca čtyři roky po ukončení zmiňovaného nájemního vztahu.
77. Správce daně rovněž vznesl pochybnosti dále o tom, že Ing. K. neměl povědomí o tom, zda se přímo v objektu nebo v areálu nacházely i jiné subjekty. Uváděl, že objekt nebyl vytápěn, spotřeba elektřiny byla zanedbatelná, energie byly součástí smluvního nájmu a žalobkyně neřešila problematiku bezpečnostních předpisů. Podle správce daně je toto tvrzení v zásadním rozporu se smlouvou, jejíž čl. III. stanoví, že se podnájemce (žalobkyně) zavazuje hradit nájemci poměrnou část nákladů za média (vodné, stočné, elektrickou energii, vytápění, telefon). Dle čl. IV. smlouvy se podnájemce dále zavazuje provádět na své náklady běžnou údržbu a opravy nebytových prostor, zejména dodržovat bezpečnostní předpisy a předpisy požární ochrany a vybavit prostory na své náklady potřebnými prostředky. Nelze tedy akceptovat, že bezpečností a požární předpisy byly věci pronajímatele, a proto je žalobkyně neřešila.
78. Ing. K. ve výsledku uváděl, že osobně prováděl inventuru uloženého majetku. Z předloženého účetnictví za rok 2011 správce daně zjistil, že žalobkyně ve svém účetnictví sleduje zboží i podle jednotlivých skladů. Sklad zboží v pronajatém objektu v evidenci nemá a ani z předložených provedených inventur takové umístění a uložení

majetku není zřejmé. Z předložené fotodokumentace nelze rovněž ztotožnit předmět nájmu. Fotodokumentace zobrazuje jen malou část různých předmětů bez možnosti bližší identifikace, rozsahu, umístění na blíže neurčeném místě a v nespecifikovaném čase.

79. Z výpovědi svědkyně Ch. správce daně vyvodil, že nikdy osobně nebyla v předmětném skladu. Nemůže tedy potvrdit využití, rozsah a ani období zaúčtovaného nákladu. Osobně se účastnila jen nakládání majetku na pobočce v Praze v roce 2006 (č. 1. A 62 správního spisu). Informaci, kam je majetek žalobkyně přepravován, obdržela v roce 2006 pouze od řidiče. Nelze postavit najisto, že tomu tak skutečně bylo. Navíc k této skutečnosti mělo dojít v roce 2006. Pokračování podnájmu prostor i v roce 2011 nebylo podle správce daně prokázáno. Předmětný řidič byl zaměstnancem žalobkyně v letech 2003 až 2008; v roce 2011 žalobkyně řidiče s křestním jménem J. nezaměstnávala.
80. Objednávka č. OAD06-00515 ze dne 26. 4. 2006 vystavená žalobkyní na dodavatele M. L. – A-Alfa stěhování se týká jiného zdaňovacího období. Nelze z ní zjistit, zda v roce 2011 došlo k pronájmu předmětných nebytových prostor. Na této skutečnosti nemění nic ani fakt, že na objednávce je jako místo vykládky uvedena adresa M. X. Jedná se pouze o objednávku. Zda doprava v daném datu skutečně proběhla, není z listiny zřejmé. Obdobně z faktury č. 2016131 ze dne 10. 10. 2016 od dodavatele Stěhování a autodoprava S. S. a z výdajových dokladů z roku 2016 je dle správce daně zřejmé, že se týkají jiného zdaňovacího období, konkrétně roku 2016, nikoliv zdaňovacího období roku 2011.
81. Z výpisu inventury majetku ke dni 31. 12. 2011 vyplývá, že byla provedena dne 22. 2. 2012, tj. téměř dva měsíce od konce zdaňovacího období roku 2011. Taková inventura je podle správce daně zcela neprůkazná pro osvědčení fyzického stavu zásob ke dni 31. 12. 2011. Rovněž z žádných důkazů nevyplývá, že zkratka „mo“ užitá ve výpisu inventury označuje sklad v obci Mořina.
82. Žalobkyně deklarovala ve svém účetnictví za období roku 2011 náklady (výdaje) a platby za podnájem ve prospěch společnosti APRON v celkové výši 1 560 000 Kč. To by u účetní jednotky APRON činilo 97,7% všech jejích deklarovaných tržeb. Předmětná společnost však jako předmět činnosti ve své příloze k účetní uzávěrce vůbec neuvádí pronájem, popřípadě podnájem.
83. Správce daně dále uvedl, že z předložené inventury ze dne 22. 2. 2012 je zřejmé, že se nejedná o obchodní majetek, jak tvrdil Ing. K., ale o kancelářské vybavení, které je již dle sdělení žalobkyně zcela odepsáno. Z předložené hlavní knihy a účtové osnovy je zřejmé, že žalobkyně tento majetek nezachytila na podrozvahových účtech. Tento majetek neuvádí ani v příloze k účetní závěrce. Vlastnictví tohoto majetku tak nebylo podle správce daně ze strany žalobkyně ničím prokázáno. Podle předložené inventury mělo být v předmětných prostorách 5 ks stolů, 5 ks skříní, 5 ks židlí, 3 ks nadstavců, 2 ks knihoven, 3 ks kontejnerů a 1 ks trezoru. Správce daně měl za to, že vynaložení výdaje ve výši 1 560 000 Kč ročně za skladování účetně odepsaného majetku v celkové pořizovací hodnotě 148 983,78 Kč na ploše 929 m² je v běžných obchodních vztazích naprosto neopodstatněné.
84. Na základě výše uvedených pochybností správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že výdaj (náklad) za podnájem skladovacích prostor v obci Mořina evidovaný na základě faktur od dodavatele APRON vynaložila žalobkyně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný závěry správce daně v napadeném rozhodnutí potvrdil.

85. Soud se ztotožňuje se správními orgány, že žádný z důkazních prostředků předložených žalobkyní, ani svědecké výpovědi věrohodně neprokázaly daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na podnájem skladovacích prostor v obci Mořina v roce 2011 v celkové výši 1 560 000 Kč. Správce daně velmi pečlivě a obsáhle popsal rozpory v tvrzení žalobkyně a neprůkaznost předložených listin (faktur). Využívání skladovacích prostor nelze dovodit ani z výpovědi svědkyně Ch., která ve skladovacích prostorech podle svých tvrzení nikdy nebyla. Soud je přesvědčen, že existovaly vážné tedy pochybnosti o tom, které osoby prostory v roce 2011 navštěvovaly, významný byl rovněž nepoměr mezi původní velikostí skladovacích prostor a rozsáhlostí skladu v obci Mořina, skutečnost, že Ing. K. byl v dané době jednatelem jak žalobkyně tak společnosti APRON, v daňovém řízení byla předložena smlouva z roku 2010, přestože původní nájemní smlouva byla ukončena v roce 2006, správci daně nebyly poskytnuty konkrétní informace o skladovacích prostorech, uskladňován byl účetně odepsaný majetek, jehož pořizovací cena byla několikanásobně nižší než částky ročně placené za pronájem skladovacích prostor. Důkazy provedené v daňovém řízení tak nebyly způsobilé prokázat, že žalobkyně předmět podnájmu skutečně využívala ve zdaňovacím období roku 2011, navíc k dosažení, zajištění či udržení svých příjmů.
86. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že správce daně odmítl provést výsledky navržených svědků. K prokázání oprávněnosti předmětných nákladů žalobkyně v podání ze dne 20. 6. 2016 navrhla vyslechnout pana J. R., řidiče (touto svědeckou výpovědí chtěla prokázat, že služby nájemního prostoru byly využity), M. K., majitelku nemovitosti (touto svědeckou výpovědí hodlala prokázat, že nájemní služby prostor v obci Mořina byly využity), Ing. M. R., T. Š., Ing. A. T., zaměstnankyni žalobkyně, a Ing. T. K., jednatele spol. K-net technical International Group, s. r. o. (kteří měli mít povědomí o tom, že ve skladovacích prostorech byl umístěn obchodní majetek žalobkyně).
87. Správce daně k návrhům výsledků svědků uvedl, že „z dosud předložených důkazů, a provedených svědeckých výpovědí, je zřejmé, že mimo jednatele [žalobkyně] pana K., nikdo jiný v předmětném nebytovém prostoru v Mořině ve zdaňovacím období roku 2011, ve kterém měl probíhat podnájem, osobně nebyl a nemůže tak podat dostatečně věrohodnou výpověď o šetřených skutečnostech, týkajících se podnájmu prostor (...).“ Uvedl dále, že „[z] dosavadního šetření a ani z tvrzení daňového subjektu nevyplynou žádné okolnosti vedoucí k závěru, že mezi navrženými svědky a uplatněnými náklady existuje nějaká souvislost nebo vztah k objektu v podnájmu. Z Výše uvedených důvodů správce daně výpovědi výše navržených svědků neprovedl“ (viz strany 62 a 63 zprávy o daňové kontrole).
88. V podání ze dne 14. 12. 2016 (viz č. I. A 78 správního spisu) žalobkyně dále navrhla výslech svědka pana S. S. Touto svědeckou výpovědí hodlala prokázat, že doprava, která je zdokumentovaná v listinných důkazech, konkrétně v přijaté faktuře ze dne 10. 10. 2016, se skutečně realizovala ze skladovacích prostor v obci Mořina. Rovněž navrhla důkaz výpovědi svědka pana M. L., který měl vyložit, jak se nájemní služby realizovaly a že se přepravní služba týkala nájemních prostor v obci Mořina. Doplnila, že paní R. a paní Š. fyzicky navštívily skladovací prostory v roce 2012.
89. K těmto návrhům se správce daně vyjádřil obdobně jako k podání ze dne 20. 6. 2016 (viz výše) a důkazy výsledky navržených osob neprovedl. K návrhu na provedení výsledku S. S. uvedl, že z předložených důkazních prostředků a z obsahu čestného prohlášení by se tato osoba měla vyjádřit k obchodnímu případu, jehož předmětem byla doprava v roce

2016, nikoliv v kontrolovaném zdaňovacím období. Nemůže mít tedy povědomí o tom, zda se majetek žalobkyně v předmětu nájmu v obci Mořina po celou dobu zdaňovacího období roku 2011 nacházel (str. 82 zprávy o daňové kontrole).

90. V odvolání pak žalobkyně k navrhovanému výsledku Ing. A. T. dodala, že tato osoba vystavila objednávku dopravy pro dodavatele M. L. (A-Alfa stěhování) č. OAD06-00515 ze dne 26. 4. 2006. K odmítnutí provést výsledek svědkyně Ing. T. žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že předloženými fakturami o dopravě z let 2006, 2008 a 2016, bez identifikace převáženého majetku, nedošlo k prokázání skladování majetku v roce 2011. Výsledek paní Ing. T., která měla vystavit fakturu v roce 2006, považoval žalovaný za nadbytečný (str. 34 napadeného rozhodnutí).
91. Soud plně souhlasí se správními orgány, které vyhodnotily výsledky J. R., T. Š., Ing. A. T. a Ing. T. K. jako nadbytečné. Všechny zmiňované osoby se měly vyjadřovat k jinému zdaňovacímu období než je předmětem napadeného rozhodnutí. Jejich výpověďmi tedy nijak nemohla být prokázána situace (skladování materiálu žalobkyní v obci Mořina) v roce 2011.
92. J. R. měl do skladovacích prostor navážet majetek v roce 2006. Jeho pracovní poměr skončil podle Ing. K. před rokem 2011 a po skončení pracovního poměru pro žalobkyni řidič pracoval na objednávku. Z předložených dokladů však nevyplynulo, že by žalobkyně od pana R. v roce 2011 objednala přepravu. Žalobkyně tedy netvrdila, že by pro ni řidič R. v roce 2011 prováděl přepravu z nebo do pronajatých prostor, ani nepředložila žádnou listinu prokazující obchodní vztah mezi žalobkyní a panem R., proto je zjevné, že by jeho výpověď nebyla způsobilá prokázat, zda žalobkyně využívala předmětné skladovací prostory v roce 2011.
93. T. Š., sestra tehdejšího jednatele žalobkyně, měla podle žalobního tvrzení navštívit skladovací prostory v roce 2012. Nebylo tedy tvrzeno, že by daná osoba měla povědomí o využívání skladovacích prostor žalobkyní v roce 2011. Její výsledek by proto byl nadbytečný.
94. Obdobně Ing. A. T., zaměstnankyně žalobkyně, měla poskytnout informace o objednavce č. OAD06-00515 ze dne 26. 4. 2006 vystavené pro dodavatele přepravní služby M. L. – A-Alfa stěhování. Z objednávky vyplývá, že žalobkyně v roce 2006 objednala přepravu z pražské pobočky Ohradní 59, Praha, do obce Mořina. K tomu soud ve shodě se správními orgány uvádí, že realizace dané přepravy nebyla zpochybněna. Ovšem skutečnost, že v roce 2006 došlo k vykládce majetku žalobkyně v obci Mořina, nijak nesvědčí o tom, že žalobkyně skladovací prostory využívala i ve zdaňovacím období 2011. Totožný závěr je nutné učinit i ve vztahu k výsledkům M. L. a S. S. První jmenovaný měl navážet majetek žalobkyně do skladovacích prostor v roce 2006. Druhý jmenovaný naopak majetek žalobkyně ze skladovacích prostor odvážet v roce 2016. Ani jeden z těchto výsledků tedy nemohl prokázat okolnosti související s využitím skladovacích prostor v rozhodném období.
95. Ing. T. K., jednatel spol. K-net technical International Group, s. r. o., měl dle listinných důkazů dne 14. 3. 2012 koupit od žalobkyně celkem 8 kusu židlí (č. l. A 27 správního spisu). V této souvislosti měl navštívit skladovací prostory v obci Mořina v roce 2012. Také tento důkazní návrh je nutno posoudit jako nadbytečný, neboť navržený svědek nemohl svojí výpovědí prokázat, zda se ve skladovacích prostorách v obci Mořina nacházel majetek žalobkyně i v roce 2011.

96. K výsledku M. K., matky tehdejšího jednatele žalobkyně, správce daně uvedl, že předmětný výsledek by nemohl věrohodně osvědčit šetřenou skutečnost. Ing. K. ve výpovědi ze dne 16. 3. 2016 uváděl, že pronajaté prostory navštěvoval pouze on, řidič žalobkyně, dopravci a někteří zákazníci. Následnou změnu tvrzení, v níž žalobkyně uváděla, že paní M. K., matka Ing. K., navštívila v roce 2011 pronajaté skladovací prostory, hodnotí soud jako účelovou, v rozporu s dříve provedenými důkazy.
97. Neprovedení výsledku Ing. Bc. M. R. správce daně odůvodnil mimo jiné tím, že se jedná o současného člena statutárního orgánu žalobkyně (str. 82 zprávy o daňové kontrole, str. 38 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně nicméně měla za to, že její výsledek možný je, neboť v roce 2011 statutárním orgánem žalobkyně nebyla. K uvedenému soud konstatuje, že v případě výsledku člena statutárního orgánu daňového subjektu je nutné vycházet z § 24 odst. 2 daňového řádu, který upravuje procesní způsobilost osob zúčastněných na správě daní. Podle předmětného ustanovení je oprávněn při správě daní jménem právnické osoby jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jednat jejím jménem. Dále z § 96 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.
98. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99, konstatoval, že *„postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“* Uvedený závěr NSS uplatnil i na dokazování podle daňového řádu v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, který zmiňovala žalobkyně. Uvedený závěr podle NSS nelze přijímat absolutně, ale toliko pro období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat (viz výše citované rozsudky NSS č. j. 7 Afs 15/2003-99 a č. j. 6 Afs 237/2017-23). Člena statutárního orgánu daňového subjektu tedy nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výsledek období, kdy daná osoba vykonávala svoji funkci.
99. Z uvedeného vyplývá, že výsledek statutárního orgánu je možný, týká-li se výsledek období, kdy tento svoji funkci nevykonával, což byl právě případ Ing. Bc. M. R. Odůvodnění žalovaného, který výsledek svědkyně neprovedl z důvodu, že Ing. R. je aktuálně v pozici statutárního orgánu, přestože ve zdaňovacím období 2011, jehož se měl výsledek týkat, v takové pozici nebyla, tedy nemá zákonnou oporu. Uvedené pochybení však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť zmíněný důvod nebyl jediným důvodem pro odmítnutí jejího výsledku. Žalovaný na str. 37 napadeného rozhodnutí vyjádřil obecný závěr o nedůvodnosti či nadbytečnosti výsledků osob, které měly podle

tvrzení žalobkyně v roce 2011 navštívit skladovací prostory v obci Mořina: „Ing. K. uvedl, že v prostorách byli pouze on, řidič, dopravce a někteří zákazníci, odvolatel však nijak neprokazuje, že by se v případě těchto osob jednalo o zákazníky nebo dopravce. Existence těchto svědků rovněž není souladná s výpovědí Ing. K., že přístup ke klíčům měli pouze pracovníci administrativy (...).“ Závěr žalovaného o nadbytečnosti svědecké výpovědi je souladný s vyjádřením správce daně obsaženým na straně 62 až 63 zprávy o daňové kontrole (citováno v bodě 87 výše).

100. Podle soudu lze souhlasit se závěry správních orgánů, že výslech Ing. M. R. nemohl podat věrohodnou výpověď o šetřených skutečnostech, neboť její čestné prohlášení o tom, že navštívila skladovací prostory v roce 2011 je v rozporu s dříve provedenými důkazy, zejm. se svědeckou výpovědí Ing. K. a rovněž s vyjádřením žalobkyně doručeným správcí daně dne 14. 12. 2016 (č. 1. A 78 správního spisu), v němž žalobkyně na straně 9 uváděla, že Ing. R. „navštívila skladovací prostory v roce 2012“. Ve shodě se správními orgány tak soud hodnotí navrhovaný výslech Ing. R. jako nadbytečný (obdobně jako v případě M. K. – viz bod 96 shora). Tvrzení žalobkyně, že jmenovaná osoba skutečně skladovací prostory v daném roce navštívila, lze ve světle ostatních důkazů hodnotit jako nekonzistentní. Navíc i v podané žalobě žalobkyně uváděla, že Ing. R. navštívila v pozici zaměstnankyně skladovací prostory až v roce 2012, tj. v jiném zdaňovacím období.
101. Soud proto ve shodě s žalovaným uzavírá, že provedení žalobkyní navrhovaných svědeckých výpovědí bylo v daném případě nadbytečné a nevhodné. Některé z navrhovaných osob se měly vyjadřovat k jiným zdaňovacím obdobím, což nemohlo mít význam pro posouzení daňové uznatelnosti nákladů za podnájem skladovacích osob v roce 2011. Pokud šlo o osoby, jež v roce 2011 měly navštívit skladovací prostory, není bez významu, že takové tvrzení žalobkyně uplatnila až v závěru daňové kontroly. Správní orgány takové výsledky správně označily za nadbytečné, neboť nezapadaly do původní skutkové verze předestřené Ing. K. v jeho výpovědi. Podle ní byli ve skladovacích prostorách přítomni jen on, řidič, dopravci či zákazníci; do těchto kategorií navržené svědci nespádali. Změna skutkových tvrzení přitom nebyla žádným způsobem vysvětlena; lze na ni proto nahlížet jako na účelovou.
102. Soud se tedy také v tomto případě ztotožnil se závěry žalovaného, že provedení navrhovaných výpovědí bylo v daném případě nadbytečné. Námitka proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

103. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
104. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. prosince 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu