



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Olgy Stránské a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **K. s. r. o.,**
IČO: X,
se sídlem N., R.,
zastoupena advokátkou JUDr. Dagmar Říhovou,
se sídlem 28. října 184, Příbram,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2016, č. j. 50869/16/5200-11435-701996,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 2. 1. 2017 a usnesením ze dne 9. 1. 2017, č. j. 3 Af 1/2017-34, postoupenou místně příslušnému Krajskému soudu v Praze, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2008, č. j. 76809/08/063912/4270 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 v částce 720 240 Kč a sdělil penále ve výši 144 048 Kč.

2. Žalobkyně v žalobě popisuje průběh řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo. V řízení nebylo sporné, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období přijala materiál (paletové přířezy a palety). Žalobkyně tvrdila, že dodávky přijala od společnosti E., v. o. s. (dále též jen „E.“), jíž za ně také zaplatila, a tyto výdaje promítla do základu daně z příjmů právnických osob. Správce daně však v řízení zpochybnil, že dodavatelem byla právě společnost E., a následně žalobkyni platovým výměrem dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala, ale Finanční ředitelství v Praze (odvolací správní orgán podle tehdejší právní úpravy) odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou, o které rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 18/2010 – 74, jímž odvolací rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému (na nějž v mezidobí – od 1. 1. 2013 – přešla působnost Finančního ředitelství v Praze) k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že argumentace žalovaného by spíše odpovídala situaci, kdy by předmětem řízení byla daň z přidané hodnoty. Skutečnosti relevantní pro daň z přidané hodnoty totiž nejsou relevantní pro daň z příjmů, neboť každá z daní je koncipována zcela jinak. Pro daň z příjmů není rozhodné, že žalovaný hodnotí doklady vystavené společností E. jako pochybné, jestliže v řízení nezpochybnil, že za tyto dodávky žalobkyně skutečně zaplatila. Žalovaný proti rozsudku Městského soudu v Praze brojil kasační stížností, avšak tu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2014, č. j. 5 Afs 110/2013 – 27, zamítl. V odůvodnění se přidržel argumentace městského soudu, kterou dále rozvinul a zdůraznil, že dvě různé daně nelze pro jejich odlišnou povahu směšovat. Pro daň z příjmů právnických osob je klíčové, zda byl výdaj uskutečněn, což je třeba v řízení učinit předmětem dokazování; naopak žalobkyni netížilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, zda úhrada za plnění byla poskytnuta osobě, která měla deklarované plnění provést. Žalobkyně to prokázala předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, čímž se důkazní břemeno přesunulo na správce daně (žalovaného), hodlá-li prokázat opak. Žalovaný přitom daňovou kontrolu zaměřil nikoli na to, zda byly konkrétní výkony (výrobky a práce) dodány (tedy jejich existence), nýbrž na to, zda byly dodány právě fakturující společností E..
3. Žalobkyně nicméně tvrdí, že žalovaný v dalším řízení právní názor obsažený v rozsudku městského soudu a v jej potvrdzujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nerespektoval a napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně opět zamítl, přičemž vycházel z právního názoru, který byl již jednou soudy vyvrácen jako mylný. V napadeném rozhodnutí sice konstatoval, že žalobkyně dodávky (práci ve výrobě a paletové přířezy) pravděpodobně přijala, to mu však nebránilo potvrdit platební výměr s dodatečně vyměřenou daní. Pouhé zpochybňování subjektu, který měl dodávky realizovat, je ovšem z hlediska daně z příjmů právnických osob nedostačující. Proto žalobkyně uzavírá, že žalovaný za nezměněného skutkového stavu ignoroval závazný právní názor soudů.
4. Žalovaný ve vyjádření stručně shrnuje dosavadní průběh řízení a dodává, že v reakci na výše zmiňované rozsudky správních soudů uložil správci daně doplnit dokazování a poté vydal napadené rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkazuje. Nad jeho rámec uvádí, že zatímco v prvním řízení se nepokusil zjistit bližší informace o údajném plnění (cenu, rozsah apod.), v dalším řízení to učinil a dospěl k závažným pochybnostem o tvrzených transakcích, přičemž nelze vyloučit ani variantu, že si žalobkyně fakturované práce zajistila sama. Dále se žalovaný vyjadřuje k námitce, že zpochybňování věrohodnosti společnosti E. (tedy toho, kdo dodávky údajně dodal) z hlediska daně z příjmů právnických osob nepostačuje. Žalovaný v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty v tomtéž zdaňovacím

období a ve vztahu k témuž dodavateli dospěl k závěru, že společnost E. mohla fakturované dodávky uskutečňovat jen stěží (tyto závěry byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem, který rozsudkem ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35, zamítl kasační stížnost žalobkyně). Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38) vyplývá, že identita dodavatele musí být určena naprosto jednoznačně, nezpochybnitelným způsobem; nepostačuje jen obecné tvrzení, že k plnění určitě došlo a někdo je tedy poskytnout musel. Žalovaný uzavírá, že se nerespektování závazného právního názoru vysloveného soudy v posuzované věci nedopustil. Při dokazování se neomezil na zjištění, zda bylo plnění uskutečněno deklarovaným dodavatelem, nýbrž tím, zda deklarovaný dodavatel fakticky dodal konkrétní plnění deklarované na předložených dodavatelských fakturách podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“). V tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla a neprokázala oprávněnost uplatnění částky ve výši 3 001 405 Kč jako daňově uznatelných výdajů ve smyslu citovaného ustanovení. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

5. Žalobkyně v replice nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že lze pochybovat o tom, že náklady na dodávky (práce, paletové přířezy) provedené společností E. skutečně vynaložila. Žalovaný naznačuje, že je snad žalobkyně sama provedla, resp. vyrobila. To se však nestalo. Na důkaz toho žalobkyně předkládá seznam všech svých středisek (přičemž ve středisku pilařského provozu pracovalo v roce 2006 jen 8 osob) a seznam všech svých pracovníků v roce 2006, včetně hlášení okresní správy sociálního zabezpečení z namátkových kontrol. V roce 2006 odprodala žalobkyně svým odběratelům 89 104 kusů palet (přičemž jejím největším odběratelem byl Plzeňský Prazdroj, a. s., který odebral 26 776 kusů palet), což dokládá fakturami. Pro výrobu takového množství palet neměla žalobkyně dostatečné kapacity, opatřila si proto subdodávku od společnosti E.; bez ní by nemohla odběratelům vyhovět. Jedná se tedy bezpochyby o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, což měl žalovaný akceptovat, neboť žalobkyně předložila příslušné daňové doklady. Hodnocení žalovaného je tedy chybné.
6. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti.
7. Dne 5. 3. 2008 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 až 31. 12. 2006. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období správce daně vycházel z důkazů (zejm. z faktur vystavených společností E. – 11 faktur v roce 2006) získaných v rámci daňových kontrol jiných daní nebo za jiná zdaňovací období, což shrnul ve zprávě o kontrole ze dne 22. 5. 2008. Z ní (str. 43 – 52) plyne, že společnost E. je nekontaktní a ve svém sídle se nenachází. Statutární orgán společnosti E. pan P. V. při výslechu na policii i v rámci výslechu provedeného dožádaným správcem daně uvedl, že o této společnosti nikdy neslyšel a nikdy pro ni žádnou činnost nevyvíjel. Dále uvedl, že nikdy s žalobkyní nejednal a nikdy k tomu nikoho nezplnomocnil (v notářské kanceláři, kde mělo dojít k podpisu plné moci pro I. B., nikdy nebyl, neboť toho dne byl v pracovní neschopnosti, a pana B. vůbec nezná), k bankovnímu účtu společnosti nemá dispoziční právo a předmětné faktury nevystavil. Žalobkyně jako důkazy o transakcích se společností E. předložila smlouvu o dílo ze dne 31. 7. 2005 na období od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2006 podepsanou za společnost E. panem I. B. na základě plné moci, fotokopie předávacích protokolů k předmětným fakturám, fotokopie výdajových pokladních dokladů stvrzující přijetí hotovosti, fotokopie bankovních výpisů a úředně ověřenou plnou moc ze dne 10. 2. 2005 udělenou panem V. panu B. (tyto listiny jsou

rovněž součástí správního spisu). Z ověřovací knihy notářky JUDr. K. a informace Městského úřadu Nýřany bylo zjištěno, že se osoba, jež se vydávala za pana V., při podepisování plné moci prokázala padělaným občanským průkazem; z písmoznaleckého posudku bylo zjištěno, že plnou moc pan V. s vysokou pravděpodobností nepodepsal. Dále bylo zjištěno, že k bankovnímu účtu, který měl náležet společnosti E., měl dispoziční právo pan B.. Žalobkyně (její jednatel J. K.) při ústním jednání dne 5. 3. 2008 uvedla, že jednala pouze s panem B. a pana V. vůbec nezná. Z listin předložených žalobkyní nadto správce daně zjistil, že na předávacích protokolech je vždy *naprosto identický* podpis pana B., a jde tedy o fotokopie vyhotovené předem a pak *ad hoc* vyplňované. Nejde tedy o důkaz, kterým by bylo prokázáno předání služeb. Na výzvu k předložení dalších důkazů žalobkyně dne 20. 3. 2008 předložila faktury vystavené společnosti E. konkrétními pracovníky, kteří práce pro žalobkyni fakticky vykonávali, a stvrzenky za jejich ubytování (ty byly následně přefakturovány společnosti E.), avšak tyto listiny podle správce daně neprokazují přijetí plnění žalobkyní od společnosti E.. To nebylo prokázáno ani výsledkem jednatele žalobkyně J. K. ani pana V. N., který měl zprostředkovat obchodní styky žalobkyně se společností E.. Dne 30. 6. 2008 byla s žalovanou zpráva o kontrole projednána.

8. V návaznosti na zjištění učiněná při daňové kontrole vydal správce daně dne 1. 7. 2008 platební výměr, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 v částce 720 240 Kč a sdělil penále ve výši 144 048 Kč. Dne 1. 9. 2008 se žalobkyně proti platebnímu výměru odvolala a Finanční ředitelství v Praze její odvolání rozhodnutím ze dne 5. 8. 2009 zamítlo. V odůvodnění uvedlo, že žalobkyně v řízení před správcem daně ani v odvolacím řízení (v něm provedl výsledky zaměstnanců žalobkyně L. H. a pana D. K.) neprokázala, že zdanitelná plnění převzala právě od společnosti E..
9. Proti odvolacímu rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou a Městský soud v Praze je rozsudkem ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 18/2010 – 74, jehož podstatný obsah je rekapitulován v bodě 2 tohoto rozsudku, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaným podanou kasační stížnost Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2014, č. j. 5 Afs 110/2013 – 27, zamítl jako nedůvodnou (podstatný obsah rozsudku je rovněž rekapitulován v bodě 2 tohoto rozsudku).
10. Žalovaný poté pokračoval v řízení a věc předložil správci daně k doplnění dokazování; ten dne 26. 8. 2015 žalobkyni vyzval k prokázání toho, že dodávky deklarované jako dodané společností E. byly skutečně provedeny, v jakém rozsahu, zda na ně byly vynaloženy výdaje a v jaké výši. Dne 24. 9. 2015 doručila žalobkyně své stanovisko k uvedené výzvě. V něm žádné důkazy nenavrhla a uvedla, že tyto otázky byly již vyřešeny v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 až 31. 12. 2006 a žalobkyně se nedomnívá, že by na ní (nadto mimo režim daňové kontroly) leželo důkazní břemeno. Dne 14. 6. 2016 poučil žalovaný žalobkyni o jejím právu seznámit se s podklady a o možnosti se k nim vyjádřit. Dne 28. 6. 2016 podala žalobkyně své stanovisko k podkladům, v němž uvedla, že jí není zřejmé, proč žalovaný po deseti letech zpochybňuje výsledek daňové kontroly. V jejím průběhu žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady (úředně ověřené plné moci, protokoly o předání hotovosti, zakázkové listy, faktury vydané společností E.), které reálně zobrazují předmětné transakce. Drobné odlišnosti žalobkyně vysvětluje častými rozdíly mezi objednávkou a skutečně dodaným množstvím, což je v dřevařské výrobě zcela běžné. Žalobkyně tedy svá tvrzení řádně

doložila, zatímco žalovaný pouze nepodloženě spekuluje o tom, že si žalobkyně tyto práce zajistila sama svými zaměstnanci (o opaku však svědčí protokoly o kontrolách cizinecké policie zaměřené na zaměstnance společnost E., které nechť si žalovaný vyžádá). Žalobkyně navrhl, aby žalovaný platební výměr z roku 2008 zrušil.

11. Dne 15. 11. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí. V něm stručně zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a soudního řízení správního a obsah protokolu o daňové kontrole a vypořádal odvolací námitky žalobkyně z roku 2008. Dále poukázal na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož má žalobkyně jako daňový subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinna uvést v daňovém tvrzení, a dále na výzvu správce daně to, co je třeba k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nemůže-li správce daně tyto údaje získat z vlastní úřední evidence. Žalobkyně tedy nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. I podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že daňový subjekt musí nejen prokázat, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl náklad vynaložen, ale rovněž to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 – 28). To musí daňový subjekt prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením a řádnými a věrohodnými důkazy (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, a ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Formálně bezvadný doklad bez dalšího neznamena, že byly výdaje do základu daně zahrnuty oprávněně. Následně žalovaný vyhodnotil skutkový stav zjištěný v rámci odvolacího řízení, který prostřednictvím správce daně doplnil. Dokazování bylo zaměřeno na to, zda žalobkyně tvrzené zboží či služby pořídila. To dosud předložené a provedené důkazy neprokazují, neboť většina z nich byla v průběhu daňové kontroly zcela zpochybněna, a to zejména osobou pana B. (který se prokazoval padělanými plnými mocemi, jednal za společnost E., ačkoli v té době již nebyl jejím statutárním orgánem, a novému statutárnímu orgánu zamlčel podstatné skutečnosti a nepředal mu dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti) a také výpovědi svědků pana N. a pana K.. Další podezřelou okolností je to, že faktury byly údajně hrazeny v hotovosti (až na faktury z období od září do prosince 2006). Na původně předložených výdajových pokladních dokladech je jako účel výplaty uvedena úhrada faktur společnosti E., ale jako příjemce hotovosti je nelogicky uveden (a podepsán) jednatel žalobkyně pan K.. Později na výzvu správce daně předložila žalobkyně naprosto totožné doklady (i se shodnými čísly dokladu) tentokrát se „správně“ uvedeným příjemcem – společností E.. Dvojí vyhotovení těchto dokladů značně snižuje jejich věrohodnost. Ani provedení posledních čtyř plateb bankovním převodem nezvyšuje věrohodnost transakce, neboť peníze byly ihned po připsání na účet společnosti E. vybrány. Využití bankovního převodu se tak jeví jako účelový a čistě formální manévr. Smlouva o dílo byla podepsána neoprávněnou osobou (panem B.) a jako taková je vadná a jako důkaz neobstojí. Všechny předávací protokoly jsou fotokopii jednoho vyhotovení (včetně naprosto identického, a tedy zkopírovaného podpisu pana B.), nebyly tedy stranami vyhotoveny vždy při předávce. Mezi předloženými zakázkovými listy a předávacími protokoly jsou značné rozpory co do množství předaných přířezů, počtu i ceny. Žalobkyně sama ani na výzvu žádné nové důkazy nepředložila. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla, nepodařilo se zjistit, kdo jí dodávky dodal a že byly vůbec dodány (nelze ani vyloučit, že si je žalobkyně zajistila sama prostřednictvím svých zaměstnanců).

12. Dále žalovaný vypořádal námitky žalobkyně obsažené ve vyjádření k podkladům. Uvedl, že již ve zrušeném odvolacím rozhodnutí zpochybňoval, že předmětné transakce skutečně proběhly. Předložila-li žalobkyně důkazy, které se ve světle zjištění žalovaného (který zpochybnil nejen transakce, ale i obchodního partnera jako takového) ukázaly jako nevěrohodné (např. že jsou plné moci založeny na zfalšovaném občanském průkazu), přesouvá se důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Drobné rozdíly v zakázkových listech a předávacích protokolech by samy o sobě k pochybnostem nedostačovaly, zapadají však do rámce ostatních důkazů. Pan K. (zaměstnanec žalobkyně – mistr pilařské výroby), který měl práci a zakázky kontrolovat, hovořil při výslechu jen zcela obecně; kdo skutečně práce provedl, se v řízení neprokázalo. To měla prokázat žalobkyně, přičemž navrhla-li důkaz kontrolami zaměstnanců společnosti E. cizineckou policií, musí žalovaný konstatovat, že podle jeho zjištění tato společnost žádné zaměstnance neměla, a proto důkaz neprovedl. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že správní soudy vyhodnotily uplatněné výdaje jako daňově účinné; naopak uložily žalovanému doplnit dokazování tak, aby odstranil vadu spočívající v tom, že vyšel pouze ze skutečností rozhodných pro vyměření daně z přidané hodnoty. To žalovaný vázán právním názorem soudů učinil.
13. Žalovaný uzavřel, že nějaké dodávky prací ve výrobě paletových přířezů žalobkyně pravděpodobně přijala. Žalobkyně tvrdí, že od společnosti E., to lze však po provedeném dokazování prakticky vyloučit (i samotné deklarované platby jsou zcela pochybné). Žalobkyně přitom v odvolání naznačila, že v podnikatelském prostředí, v němž se pohybuje, je běžné opatřovat si prostředky k podnikání „*nikoli bezvadným*“ a „*poněkud riskantním*“ způsobem a že jí žalovaný klade k tíži nemorální, či dokonce protiprávní jednání třetích osob. To je sice možné, avšak hodlá-li žalobkyně o tyto náklady snížit základ daně z příjmů právnických osob, musí být schopna je prokázat způsobem požadovaným zákonem o daních z příjmů.
14. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
16. Žalobkyně namítá, že žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí nerespektoval názor Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu a naopak se přidržel svého dřívějšího právního názoru, který byl soudy vyhodnocen jako mylný. Soud proto k žalobní námitce prověřil, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj původní právní názor adekvátně korigoval (jak tvrdí žalovaný) či nikoli (jak je o tom přesvědčena žalobkyně). Žalobní námitce však nepřisvědčil, a to z následujících důvodů.
17. Městský soud v Praze a Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích zdůraznily, že pro účely daně z příjmů právnických osob, resp. pro uplatnění určitého výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, je klíčové, zda byla prokázána dodávka zboží či služeb, za kterou daňový subjekt skutečně zaplatil (vynaložil na ně náklady). Není tedy třeba prokazovat, zda tuto dodávku realizovala právě společnost E., nýbrž to zda dodávka proběhla a byly na ni vynaloženy náklady, což se však v předchozím řízení (před zrušujícím rozsudkem městského soudu)

nestalo. Městský soud v Praze žalovanému uložil, aby se v dalším řízení zabýval věcí tak, že vyloží, proč skutečnosti zjištěné v daňovém řízení znamenají, že nelze žalobkyni uznat výdaje, které uplatňovala jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

18. V dalším řízení tedy bylo rozhodné posouzení právní otázky, zda žalobkyně splnila podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů od základu daně. Daňový subjekt si totiž od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 88, není pro tento účel důležité, zda bylo plnění poskytnuto skutečně tím subjektem, který je na daňových dokladech uveden jako dodavatel, nýbrž to, zda byl deklarovaný výdaj fakticky vynaložen na deklarované plnění. Situace, kdy se deklarovaný dodavatel neshoduje se skutečným dodavatelem, je však situací výjimečnou – řečeno Nejvyšším správním soudem, jedná se „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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73.) V takové situaci je však třeba jednoznačně a způsobem nevzbuzujícím jakoukoli pochybnost prokázat, od koho bylo plnění přijato, o jaké plnění se jednalo, v jakém množství a kolik za ně bylo zapláceno.
19. V dalším řízení tedy žalovaný postupoval tak (jak je v podrobnostech uvedeno v bodě 10 tohoto rozsudku), že žalobkyni prostřednictvím správce daně adresoval výzvu, v níž ve stručnosti popsal, proč nepokládá dosud předložené doklady za „formálně bezvadné“, nýbrž ve světle skutečností zjištěných při daňové kontrole (obsažených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 5. 2008) za zcela nevěrohodné a neprokazující, že žalobkyně deklarované výdaje na materiál a pracovníky skutečně vynaložila. Žalobkyni tedy vyzval, aby prokázala, zda deklarované dodávky zboží a služeb byly skutečně provedeny, v jakém rozsahu na ně byly vynaloženy náklady a v jaké výši – tedy faktickou existenci plnění, již nelze prokázat jen fakturami; žalobkyně nechť tedy navrhne důkazy, které prokáží, že k dodávkám služeb v uvedeném rozsahu skutečně došlo. Žalobkyně však jakékoli důkazy navrhnout odmítla a plně se odkázala na zjištění učiněná při daňové kontrole v roce 2006 (viz její vyjádření ze dne 24. 9. 2015). Ve vyjádření k podkladům pro vydání rozhodnutí navrhla žalobkyně jako důkaz protokoly z šetření cizinecké policie u zaměstnanců společností E., z nichž některé proběhly v rozhodném období v provozovně žalobkyně. Tento důkaz žalovaný neprovedl, což v napadeném rozhodnutí odůvodnil tím, že v řízení se prokázalo, že společnost E. žádné zaměstnance nikdy neměla.
20. S tím úzce souvisí otázka, zda bylo skutečně povinností žalobkyně skutečnosti uvedené ve výzvě prokazovat, tedy zda na ní ve vztahu k jejich prokázání leží důkazní břemeno. V posuzované věci totiž jde o situaci, kdy žalobkyně předložila na první pohled formálně bezvadné doklady, že dodávky provedla společnost E., avšak žalovaný v řízení prokázal, že jde o doklady nevěrohodné (v podrobnostech viz výše). Je pravdou, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu má správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle odst. 3 téhož ustanovení je však povinností

daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, v dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a podle odst. 4, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. V první řadě je tedy třeba odmítnout přesvědčení žalobkyně vyjádřené v podání ze dne 24. 9. 2015, že mimo rámec daňové kontroly není žalovaný oprávněn vyzývat ji k prokázání různých skutečností. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z prosté logiky je naopak patrné, že přeje-li si žalobkyně uplatnit určitý výdaj jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí sama prokázat, že pro to tento výdaj splňuje zákonné podmínky. Poté, co byla původní tvrzení žalobkyně zcela zpochybněna, dostala žalobkyně od žalovaného další příležitost navrhnout důkazy prokazující, že tento výdaj reálně vynaložila, tedy doslala prostor prokázat, za co a komu zaplatila. Jde přitom o skutečnosti, které si žalovaný při nejlepší vůli nemůže sám nijak zjistit. Jejich prokázání je ostatně v zájmu žalobkyně, která jediná má o těchto skutečnostech povědomí, neboť je jí nepochybně známo, jaké plnění od koho obdržela a komu za ně zaplatila. Tyto skutečnosti mohla přitom žalobkyně prokázat celou řadou důkazních prostředků, neboť – jak uvedl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 21. 9. 2017, č. j. 62 Af 121/2015 – 56 – „[d]ůkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí. Není přitom povinností správce daně, aby během řízení upozorňoval žalobce, jaké listiny má předložit, je naopak na daňovém subjektu, aby předložil veškeré listiny, jež jsou v jeho dispozici, s nimiž může prokázat svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce by měl totiž nejlépe vědět, jaké listiny má v dispozici, a které z nich jsou způsobilé doložit jeho tvrzení.“

21. Požadované skutečnosti však žalobkyně v daňovém řízení neprokázala a zůstala pasivní; důkazní návrhy (mimo návrhu obstarat zprávy z šetření cizinecké policie) předložila žalobkyně až společně s replikou dne 19. 6. 2017. Jedná se o seznam zaměstnanců žalobkyně v roce 2006, přehled o výši pojistného a vyplacených dávkách za měsíce srpen a prosinec roku 2006, protokol o kontrole provedené dne 1. 10. 2007 Okresní správou sociálního zabezpečení v Příbrami, tabulku zachycující údaje o prodeji palet za rok 2006, tabulku zachycující údaje o prodeji palet společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s., a faktury vystavené žalobkyní v roce 2006 různým odběratelům palet. Soud se proto zabýval otázkou, zda je na místě tyto důkazy provést, či nikoli.
22. Ve svých úvahách vyšel z toho, že v daňovém řízení je důkazní břemeno rozděleno mezi správce daně a daňový subjekt, jak soud uvedl výše. V posuzované věci to přitom byla žalobkyně, která se domáhá toho, aby jí byl konkrétní výdaj uznán jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; bylo tedy její povinností již v daňovém řízení prokázat, že tento výdaj splňuje zákonné náležitosti. Tuto tezi pak

potvrzuje soudní judikatura například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, který se týká přímo dokazování v daňovém řízení (byť byl tento rozsudek zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, závěry učiněné Nejvyšším správním soudem ve vztahu k dokazování v daňovém řízení nebyly zpochybněny). V tomto rozsudku NSS při respektování specifik daňového řízení dospěl k závěru, že *„v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“* (Viz bod 44 cit. rozsudku).

23. Soud tedy žalobkyní navržené důkazy neprovedl, a to ze dvou důvodů. V první řadě se jedná o důkazy, které žalobkyně mohla uplatnit již v daňovém řízení. Jelikož se jedná o listiny buď vzniklé přímo v roce 2006, nebo rekapituluující skutečnosti z tohoto roku, přičemž žalobkyně je nepochybně měla k dispozici v průběhu odvolacího řízení probíhajícího po zrušujících rozsudcích správních soudů. Ani z procesního hlediska žalobkyně nebyla v daňovém řízení v navrhování důkazů nijak omezena, naopak k tomu byla žalovaným (resp. správcem daně) přímo vyzvána dne 26. 8. 2015. V druhé řadě se pak – podle tvrzení žalobkyně – nejedná o důkazy, které by byly způsobilé prokázat, že žalobkyně plnění skutečně přijala, resp. od koho, neboť žalobkyně argumentuje tak, že pokud v roce 2006 dodala svým odběratelům větší množství palet při tak nízkém počtu zaměstnanců (tyto skutečnosti mají být předmětem navržených důkazů), je zřejmé, že někde musela materiál a pracovníky k jeho zpracování opatřit. Prokázání těchto skutečností však beztak není pro předmět řízení podstatné, neboť, jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 88, pro uznání určitého výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[n]estačí jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.“*
24. Soud neprovedl ani důkaz fakturami společnosti E., zadávacími listy, předávacími protokoly a výpisy z účtu, neboť ty jsou součástí správního spisu, který měl soud k dispozici a z jehož obsahu vycházel.
25. Soud tedy dospěl k závěru, že se žalovaný neodchýlil od závazného právního názoru vysloveného Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 18/2010 – 74, potažmo Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2014, č. j. 5 Afs 110/2013 – 27, nýbrž naopak se jej přidržel. Jelikož tuto jedinou žalobní námitku neshledal soud důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 24. září 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu