



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **AP Freight, s. r. o.**, IČO 288 19 748
sídlem V rohu 434/3, 142 00 Praha 4
zastoupena daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 24907/18/5200-11431-706871,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje X

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 7. 2017, č. j. 5866840/17/2012-50521-103550 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Platebním výměrem správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 1 747 620 Kč a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 349 524 Kč.
2. Ze správního spisu k dané věci vyplynulo, že správce daně dne 4. 2. 2016 zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, při níž zjistil, že žalobkyně zaúčtovala a zahrnula do daňově účinných nákladů částku 4 929 797 Kč za dodávky drogistického zboží. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že příslušné náklady (výdaje) skutečně vynaložila, tedy že zboží pořídila od svého dodavatele společnosti Yonetta, s. r. o. (dále jen „Yonetta“). Naopak příjmy za zboží fakturované odběrateli, chorvatské společnosti Follow my tracks D.O.O., VAT (dále jen „FMT“), zůstaly nezpochybněny. Výstupem z kontroly byla zpráva o daňové kontrole ze dne 7. 7. 2017, č. j. 1416000/17/2707-60562-608248 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).
3. Na základě zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil daň, neboť neuznáním nákladů na pořízení drogistického zboží se zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2014. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž brojila zejména proti skutkovým zjištěním správce daně (nesprávné hodnocení důkazních prostředků) a dále namítla, že daň měla být stanovena pomůckami, neboť je neakceptovatelné, aby správce daně zdanil veškeré výnosy bez zohlednění souvisejících nákladů.
4. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím. V odůvodnění uvedl, že předložené důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy a objednávky) jsou pouze formální povahy a nemohou prokázat, že se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno. Předmět a rozsah zdanitelných plnění neprokázaly ani provedené svědecké výpovědi a jejich existenci nemůže prokázat samotná existence odběratele. Výnosy související s fakturací zboží ponechal správce daně správně ke zdanění, neboť nebylo zpochybněno, že došlo k dodání zboží směrem k odběratelům. Tyto dodávky však nebylo možné spojit s údajnými dodávkami od společnosti Yonetta. V řešeném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním a účetnictvím žalobkyně bylo zpochybněno pouze ve výši nákladů na pořízení drogistického zboží.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v žalobě namítá, že v průběhu daňového řízení předložila dostatečné množství důkazních prostředků, ovšem správce daně se omezil na jejich paušální negaci, aniž by důkazní prostředky detailněji vyhodnotil. Žalobkyně trvá na tom, že předložené důkazní prostředky tvoří řetězec nepřímých důkazů, které v souhrnu svědčí v její prospěch, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60. Žalobkyni není zřejmé, jaké další důkazy by měla doložit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60) a hodnocení důkazů (optikou rozsudků Nejvyššího správního soudu, které na řešený případ nedopadají) hraničí s libovůlí správce daně.
6. V průběhu daňového řízení byl objasněn celý průběh transakce, takže je zřejmé, kdo zboží žalobkyni dodal, kdo zboží od žalobkyně odebral a že toto zboží od společnosti FMT putovalo do Maďarska. Závěry žalovaného ignorují běžnou obchodní praxi (subjekty běžně na dodacích listech uvádějí sídlo odběratele zboží, nikoliv místo dodání), a nadto žalovaný odlišně hodnotí důkazní prostředky týkající se dodavatele a odběratele zboží (čestná prohlášení jednatelů těchto společností), byť jsou ve své podstatě srovnatelné. Je zcela nelogické, aby žalovaný odmítl spojit dodávky zboží s jejich odběrem s ohledem na blízkou časovou souvislost plateb a provázanost dotčených daňových dokladů.
7. Žalovaný nesprávně vyhodnotil svědecké výpovědi svědků, které se shodovaly s tvrzením jednatele žalobkyně a potvrdily uskutečnění plnění. Bývalý jednatel společnosti Yonetta se shodl s jednatelem žalobkyně ohledně navázání spolupráce, předmětu jednotlivých dodávek, vzájemné komunikace a přepravy a dodání zboží. Další výslechy svědků prokázaly, jakým způsobem bylo zboží dodáváno, kdo ho dovážel a kdo přebíral (obvykle jednatel žalobkyně, který zboží osobně kontroloval). Bývalý jednatel společnosti Yonetta rovněž popsal okolí místa, kam bylo zboží dodáváno, z něhož lze usuzovat na jeho místní znalost. Zaměstnanci žalobkyně potvrdili, že na pracovišti bylo přítomno zboží, které nebylo určeno pro autoservis, většinou v množství okolo jedné palety. Žalovaný hodnotil svědecké výpovědi neobjektivně a za každou cenu je znevažoval. Pokud ve výpovědích žalovaný shledal rozpory, bylo jeho povinností učinit kroky k jejich potvrzení či vyvrácení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).
8. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem vyhodnocení čestných prohlášení jednatelů společností Yonetta a FMT, neboť přestože se obě prohlášení v zásadě shodují, žalovaný přikládá větší důkazní sílu čestnému prohlášení jednatele společnosti FMT, ačkoliv nebylo následně potvrzeno svědeckou výpovědí.
9. Žalovaný odvozuje své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění rovněž ze skutečnosti, že nemohl údajně provést kontrolu u společnosti Yonetta (aniž specifikoval, jakého zdaňovacího období se měla tato kontrola týkat a jaký byl její výsledek). Dle judikatury Nejvyššího správního soudu však nelze klást k tíži daňovým subjektům neplnění povinností jeho dodavatelů vůči správci daně. Žalovaný se omezil na konstatování o nekontaktnosti společnosti Yonetta, ačkoliv bylo jeho povinností ověřit, zda tato společnost plnila své daňové povinnosti. Pokud by jí byla doměřena daň z přidané hodnoty z titulu dodávek zboží žalobkyni, bylo by nepřípustné tyto náklady žalobkyni nepřiznat. Žalobkyně navrhuje, aby soud provedl dokazování a vyžádal si od příslušného správce daně zprávu o daňové kontrole společnosti Yonetta.
10. Žalobkyně napadá postup žalovaného, který nezohlednil náklady, které jí musely nutně s daným obchodním případem vzniknout. Naopak měl náklady stanovit prostřednictvím

pomůcek, jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29. Dle tohoto usnesení není nezbytné zpochybnit účetnictví jako celek a daň je možno stanovit pomůckami i tehdy, pokud plnění nelze prokázat dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38).

11. Žalobkyně nesouhlasí, aby jí žalovaný zdanil výnosy a neuznal odpovídající náklady, a to tím spíše, že jeho zjištění ohledně společností Yonetta a FMT jsou v zásadě totožná (viz bod 28 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38.
12. Žalobkyně dodává, že navázání obchodní spolupráce se společností Yonetta bylo zcela standardní, jednalo se o běžný nákup zboží, který nevyžaduje nadprůměrně vysokou míru důvěry. O rizikovosti obchodního vztahu neexistovaly žádné indicie, společnost Yonetta se stala nespolehlivým plátcem až v roce 2017, žalobkyně svého obchodního partnera prověřila standardními způsoby (obdobně jako Generální finanční ředitelství uvedlo ve své tiskové zprávě ze dne 15. 5. 2017). Pro daný typ obchodní spolupráce byla zcela dostačující ústní forma smlouvy, jednotlivé dodávky byly podloženy emailovými objednávkami a upřesněny na základě telefonické komunikace. S ohledem na obrat žalobkyně pro ni nebyla riziková ani výše fakturovaných částek (cca 300 tisíc Kč měsíčně). Uvedené obchodní podmínky jsou zcela běžnou podnikatelskou praxí, což však žalovaný nevzal v úvahu. Hlavním předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně je zprostředkování autodopravy, a proto nebylo jejím záměrem zabývat se prodejem drogistického zboží ve větším měřítku. Z toho důvodu dané zboží neprezentovala na svých webových stránkách.
13. Dle závěrů mezinárodního dožádání, které provedl chorvatský správce daně, společnost FMT řádně zdanila přijetí zdanitelného plnění a toto zboží tedy muselo existovat. Tvrzení, že tato společnost měla fakturovat totožné zboží zpět na společnost Yonetta se nepotvrdilo (společnost FMT faktury stornovala a vystavila je na subjekt z jiného členského státu Evropské unie). Žalobkyně předložila správci daně vzorky zboží, které jsou důkazem o jeho existenci.
14. Žalobkyně žádá, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dodává, že u každého důkazního prostředku popsal, v čem spočívá jeho nedostatečnost, a bylo zcela na úvaze žalobkyně, které další důkazní prostředky navrhne. Je povinností daňového subjektu prokázat vynaložené výdaje právě tak, jak tvrdil v daňovém přiznání, v případě žalobkyně však faktury vykazovaly rozpory s dále hodnocenými důkazy. K tvrzení žalobkyně o řetězci nepřímých důkazů žalovaný uvádí, že kvantita předložených důkazních prostředků nic nevypovídá o jejich důkazní síle. Povinností žalovaného není hodnotit běžnou obchodní praxi, ale pouze konkrétní důkazy, které mají prokázat skutkový stav.
16. Žalovaný trvá na tom, že tvrzené výdaje neprokázal ani výsledk svědků, přičemž nelze aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 30/2007-73, neboť z dokazování nevzešla žádná skutečnost, která by svědčila žalobkyni. Čestná prohlášení nemají sílu důkazního prostředku a čestná prohlášení jednatelů společností Yonetta a FMT byla

hodnocena rozdílně s ohledem na jejich odlišný obsah a na skutečnosti, ve vztahu k nimž byly hodnoceny. Žalovaný nikdy netvrdil, že by důkazní břemeno ohledně plnění daňových povinností třetích stran stíhalo žalobkyni, a u společnosti Yonetta provedl kontrolu, jejímž výstupem byla zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2015. Tato zpráva byla soudu předána spolu se spisovým materiálem, a proto není důvod vyžádat si ji za účelem dokazování.

17. Žalovaný opakuje, že v daném případě nebylo na místě stanovit daň pomůckami, neboť daň mohla být stanovena dokazováním, tedy přednostním způsobem. Stejně tak si žalobkyně nemůže nárokovat uznání minimálních nutných nákladů, neboť z dokazování nevyplývá, že práce byly poskytnuty, v jakém rozsahu a jakým dodavatelem. Žalovaný zmínil rizikovitost obchodní spolupráce žalobkyně ve vztahu k její povinnosti zajistit si důkazní prostředky pro daňové řízení; stejně tak nikdy nekladl k tíži žalobkyně, že se společnost Yonetta stala nespolehlivým plátcem v roce 2017, ale tato skutečnost neumožnila žalovanému ověřit dodání zboží. Odkaz na tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství považuje žalovaný za nepřipadný, neboť v řešeném případě se nejednalo o nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ani prověřování vědomé účasti na daňovém podvodu. Žalovaný trvá na tom, že obchodní spolupráci mezi žalobkyní a dodavatelem nelze označit za typickou či běžnou a ze vzorků ani fotografií nebylo možné identifikovat zboží.
18. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.
19. V replice ze dne 21. 1. 2019 žalobkyně opakovaně požaduje, aby žalovaný vyloučil ze zdanění výnosy z prodeje drogistického zboží fakturovaného společností FMT, nebo související výdaje uznal, neboť žalobkyně není výrobcem tohoto zboží a objektivně ho tedy musela pořídit. Žalovaný nadto doměřil daň z přidané hodnoty společnosti Yonetta za zdaňovací období leden až srpen 2015, a to právě z plnění poskytnutých žalobkyní. Žalobkyně si je vědoma skutečnosti, že se jedná o jiné zdaňovací období, i tak by však měl soud k této okolnosti přihlédnout. Povinnost stanovit daň prostřednictvím pomůcek a zohlednit výdaje na pořízení zboží vyplývá rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35.
20. Ve vyjádření ze dne 23. 4. 2019 žalovaný k poslední uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu dodává, že s ohledem na skutkové odlišnosti nelze zde uvedené závěry aplikovat na řešenou věc (nebyla prokázána faktická realizace deklarovaných plnění).

IV. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2020

21. Rozsudkem ze dne 25. 2. 2020, č. j. 14 Af 29/2018 – 101, městský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že v projednávané věci žalobkyně zboží prodala, čímž generovala zisk, a tedy musela nepochybně vynaložit náklady na jeho získání. Ačkoliv žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání uskutečněných výdajů, je zcela nepochybné, že určité výdaje na dosažení příjmů z prodeje drogistického zboží vynaložit musela. Jiný způsob než úplatné nabytí předmětného zboží (např. jeho odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu. Žalovaný měl proto zohlednit nutné výdaje, pokud měl za prokázané příjmy, které měly žalobkyni plynout z prodeje drogistického zboží, a vycházel z předpokladu, že žalobkyně toto zboží nabyla.

V. Rozsudek Nejvyššího správního soudu

22. Rozsudkem ze dne 14. 4. 2021, č. j. 2 Afs 78/2020 – 37, Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek městského soudu a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.
23. Kasační soud dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky judikaturou vytčené pro možnost uplatnění tzv. esenciálních výdajů. Povinnost správce daně respektovat tzv. esenciální výdaje předpokládá prokazatelnost na straně příjmové, což v případech, kde takový názor byl judikaturou zastáván, vždy spočívalo v prokázaném užití materiálu či prací, bez nichž by předmět příjmu vůbec neexistoval, či neexistoval alespoň zčásti. Jistě by toto pravidlo o nezbytnosti uznání tzv. esenciálních výdajů bylo použitelné i v obchodních transakcích, kde by ovšem musel být prokázán další prodej zboží po skutkové stránce. Z posouzení daného skutkového stavu však nelze dospět k závěru o prokazatelném příjmu propojeném s tvrzenými náklady a z rozsudku městského soudu není zřejmé, jak k závěru o nepochybnosti časové, druhové a množství souvislosti obchodní transakce od dodavatele k žalobkyni a od žalobkyně k jejímu odběrateli dospěl. Nejvyšší správní soud je tak názoru, že při shodných skutkových pochybnostech na straně příjmů i výdajů nelze akceptovat příjmovou stránku jako nezpochybněnou a zakládající podmínky pro akceptování postupu cestou tzv. esenciálních nákladů. V tom byl právní závěr městského soudu nesprávný a jím vyslovený závazný právní názor nejasný.

VI. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

24. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali, a to též po vrácení věci kasačním soudem.
25. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.
27. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“.
28. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „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“.
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“.
30. Jádrem sporu je to, zda žalobkyně splnila podmínky pro odečtení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud pro větší přehlednost rozdělil žalobní argumentaci do dvou základních okruhů: 1) prokázání vynaložených nákladů na pořízení zboží a 2) stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

1) Prokázání vynaložených nákladů na pořízení zboží

31. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).
32. Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
33. V řešeném případě správce daně a následně též žalovaný na základě provedeného dokazování dospěli k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že jí byla sporná plnění skutečně dodána, a to v tvrzeném rozsahu a dodavatelem deklarovaným na fakturách – společností Yonetta. Žalovaný naopak nezpochybňoval, že žalobkyně prodala drogistické zboží svému odběrateli společnosti FMT, a dané zboží tedy bylo v dispozici žalobkyně. Zůstala však neprokázána spojitost mezi zbožím dodaným společností Yonetta a zbožím prodaným odběrateli FMT.
34. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobkyně v rámci daňového řízení předložila řadu formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, čímž unesla své prvotní důkazní břemeno. Správci daně však ohledně uplatněných výdajů vyvstaly pochybnosti, a proto vyzval žalobkyni k prokázání, že se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno.
35. Jednatel žalobkyně do protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2015 mj. uvedl, že kontakt s jednatelem společnosti Yonetta, panem V. D., navázal na společenské akci počátkem roku 2014 v Praze, písemná smlouva uzavřena nebyla, pouze ústní dohoda o vzájemné spolupráci. Jednatel žalobkyně osobně kontroloval množství a úplnost dodávek při přebírání a následném prodeji. Dopravu od dodavatele zajišťovala společnost Yonetta, zboží bylo přepravováno různými vozidly a skladováno v pronajatém servisu na adrese Jičín, Šturmova bez čísla popisného, na základě potvrzení dodacího listu.

36. Z výpovědi jednatele žalobkyně tedy vyplynulo, že se společností Yonetta nebyly uzavřeny písemné obchodní smlouvy na dodávky drogistického zboží. Soud nikterak nezpochybňuje, že v takovém případě se vzájemný vztah mezi smluvními stranami řídil obecnou právní úpravou obsaženou v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku, zároveň však souhlasí s žalovaným, že takový postup vzbuzuje minimálně jisté pochyby. Především se dle soudu jeví jako poněkud nestandardní, aby žalobkyně (bez ohledu na její obraty) uzavírala obchody v řádech milionů, aniž se svým obchodním partnerem písemně sjednala např. parametry, množství a kvalitu zboží, jeho dopravu, případnou sankční odpovědnost, pojištění apod. Uvedené platí tím spíše, že žalobkyně není zavedeným subjektem na trhu s drogistickým zbožím (jejím hlavním předmětem činnosti je zprostředkování autodopravy) a ve velkém objemu uzavírala obchody, jejichž předmětem byla do značné míry neznámá komodita (viz níže).
37. I přes určitou neobvyklost takového postupu by však neuzavření písemné smlouvy nevedlo bez dalšího k závěru, že se dodání zboží od společnosti Yonetta neuskutečnilo. Tato skutečnost sice snižuje důvěryhodnost tvrzení žalobkyně a rovněž ztěžuje přezkoumání obchodních transakcí (zejména s ohledem na nedostatečnou specifikaci zboží a jeho původu), ovšem i za těchto okolností mohla žalobkyně svá tvrzení prokázat prostřednictvím dalších důkazních prostředků.
38. Soud se však ztotožnil s žalovaným, že žalobkyně neprokázala reálné uskutečnění tvrzeného výdaje, neboť na základě provedených důkazních prostředků se nepodařilo identifikovat dodané zboží, beze všech pochybností prokázat jeho vazbu na vystavené faktury a spojit toto zboží se zbožím prodaným odběrateli FMT. Ve správním spisu jsou založeny dvě fotografie pořízené správcem daně dne 18. 12. 2015, na nichž je zachycen autoservis na adrese Šturmova bez čísla popisného, Jičín, a snímek dvou předmětů – balení zboží opatřené potiskem bez bližší identifikace. Z předložených vzorků zboží však není možné zjistit jeho sériové číslo, název ani značku zboží tak, aby bylo možné zboží identifikovat a dohledat jeho výrobce.
39. Soud nikterak nezpochybňuje tvrzení žalobkyně, že jejím hlavním předmětem podnikání je zprostředkování autodopravy, takže se prodejem drogistického zboží zabývala pouze okrajově a jeho nabídku neprezentovala navenek (např. na webových stránkách). I v takovém případě je však dle soudu nepochybné, že by žalobkyně měla mít k dispozici důkazní prostředky ohledně původu a ceny dodaného zboží (např. technickou specifikaci výrobce a listiny vztahující se k původu zboží). Uvedené platí tím spíše, že na objednávkách společnosti FMT je výslovně uveden dovětek „v katalogové ceně“ nebo „v cenách dle katalogu“, z čehož lze jednoznačně usuzovat, že katalog nabízející zboží existoval a žalobkyně jím měla disponovat. I přes výslovné výzvy na jeho doložení (srov. výzvu správce daně ze dne 26. 5. 2016 k prokázání skutečností v rámci kontroly daně z přidané hodnoty) však žalobkyně katalog ani žádné další dokumenty vztahující se ke zboží nedoložila.
40. Správce daně dále v rámci daňové kontroly zjistil, že předmětné zboží neimportovala ani společnost Yonetta; bývalý jednatel této společnosti během svědecké výpovědi (srov. protokol o svědecké výpovědi pana V. D. ze dne 4. 5. 2017) uvedl, že zboží nakupoval v tržnici Sapa, ovšem neměl žádné povědomí o jeho výrobci („nevím, kdo to vyráběl, asi z Číny“), zboží nakupoval většinou od svého stálého dodavatele, od něhož na začátku obdržel nějaké doklady ohledně nezávadnosti zboží. Dle soudu i výpověď dodavatele žalobkyně vzbuzuje pochyby ohledně uskutečnění deklarovaných obchodů, neboť ačkoliv

bývalý jednatel společnosti Yonetta neuvedl jméno svého dodavatele a neznal ani výrobce zboží, nechával zboží rovnou přepravit k žalobkyni, aniž ověřil jeho kvalitu, množství či druh.

41. V této souvislosti soud považuje za případný odkaz správce daně na příslušná ustanovení zákonů, které upravují povinnosti distributorů výrobků na trh (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty). Dle § 5 odst. 2 zákona č. 102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků, ve znění pozdějších předpisů, platí, že „distributorem je pro účely tohoto zákona každá osoba, která v dodavatelském řetězci provádí následnou obchodní činnost po uvedení výrobku na trh, jakož i každá další osoba v dodavatelském řetězci, za předpokladu, že jejich činnost nemá vliv na vlastnosti týkající se bezpečnosti výrobku“. V souladu s tímto ustanovením se tedy za distributora považuje jak společnost Yonetta, tak i žalobkyně, na něž se s ohledem na jejich postavení vztahují veškeré povinnosti stanovené v odst. 4 a 10 téhož ustanovení. Distributor dle citovaných ustanovení nesmí distribuovat výrobky, o nichž na základě svých informací a odborných znalostí ví nebo může předpokládat, že požadavkům na bezpečnost výrobků neodpovídají. Zároveň se musí účastnit činností souvisejících se zajištěním bezpečnosti výrobků uváděných na trh, zejména předáváním informací o rizicích spojených s výrobkem. Za tím účelem má povinnost udržovat a poskytovat písemné informace nezbytné pro dohledání původu výrobku.
42. S ohledem na citovaná ustanovení lze mít za to, že žalobkyně a její dodavatel by měli disponovat písemnými informacemi minimálně o původu výrobku, jeho výrobcí a technické specifikaci. Přes výzvy správce daně však žalobkyně takové informace nepodala, ale v průběhu daňové kontroly naopak přiznala (stejně jako společnost Yonetta), že jí výrobce ani původ výrobků není znám.
43. Ohledně důkazních prostředků směřujících k prokázání dodání zboží soud uvádí následující. Žalobkyně se v této souvislosti dovolává svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně – pana P. C., M. T., a bývalého jednatele společnosti Yonetta pana V. D. Soud sice dává zapravdu žalobkyni, že v některých obecných otázkách se svědci shodli, ovšem ani ze svědeckých výpovědí nebylo jednoznačně prokázáno, které konkrétní zboží bylo žalobkyni dovezeno, v jakém množství, ani jeho vazba na vystavené faktury.
44. Svědek D. sice potvrdil obchodní spolupráci s žalobkyní, ovšem jeho svědecká výpověď obsahuje rozpor ve srovnání s jeho vyjádřením ze dne 17. 11. 2015 učiněným v průběhu daňové kontroly společnosti Yonetta, kde výslovně uvedl, že zboží bylo přepravováno smluvními přepravci nebo si je subjekty zajišťovaly samy. Naproti tomu v čestném prohlášení ze dne 18. 11. 2016 potvrzeném svědeckou výpovědí pan D. sdělil, že zboží žalobkyni dovážel sám. Svědecká výpověď je rovněž v rozporu se závěry mezinárodního dožádání, neboť svědek D. vypověděl, že společnost FMT ani jejího jednatele pana F. nezná, ačkoliv dle odpovědi na mezinárodní dožádání společnost FMT v roce 2015 vystavila faktury na obchodní společnost Yonetta, přičemž zboží se shodovalo se zbožím pořízeným od žalobkyně. Byť tyto faktury společnost FMT dne 11. 12. 2015 stornovala a vystavila faktury na jiný subjekt, uvedené okolnosti minimálně vzbuzují pochybnosti o pravdivosti výpovědi pana D.ka.
45. Z výpovědi svědka C. (viz protokol ze dne 11. 8. 2016) sice vyplynulo, že nějaké zboží bylo do servisu dováženo (dodávkou) a zde skladováno, ovšem svědek toto zboží nepřebíral a nesledoval, jak bylo označeno. Zboží bylo dle jeho výpovědi zabaleno do folie,

v množství jedné palety jednou či dvakrát za týden. Svědek T. sdělil (viz protokol ze dne 20. 4. 2017), že v autoservisu skládal a nakládal palety, které do servisu přivezlo nějaké vozidlo (dodávka), neuvedl žádné konkrétní osoby, zboží nekontroloval ani nerozbaloval, bylo zabalené do černé nebo průhledné folie, nejednalo se o zboží určené pro servis, vonělo.

46. Soud nerozporuje, že provedené výpovědi svědků se v některých otázkách shodují (zejména co se týče dopravy, zabalení nebo skladování tvrzených dodávek zboží), ovšem zároveň ve shodě s žalovaným zdůrazňuje, že z výpovědí neplyne, o jaké zboží se jednalo a kdy a v jakém množství bylo dodáno. Dovážené zboží žádný ze svědků neviděl (tvrzení o vůni nelze považovat za nepochybný důkaz o tom, že se jednalo o drogistické zboží, a to mj. s ohledem na shodná tvrzení ohledně jeho zabalení do krabic a folií) a žádný ze svědků nepotvrdil, že dodavatelem zboží byla společnost Yonetta. Soud shrnuje, že z těchto důvodů nebylo beze všech pochybností prokázáno, že plnění byla uskutečněna tak, jak žalobkyně deklarovala, neboť zboží se během daňového řízení nepodařilo identifikovat a rovněž se neprokázala jeho vazba na jednotlivé vystavené faktury. Za této situace tedy nelze osvědčit jako dostatečný důkaz ani provedené bezhotovostní platby, neboť částka uvedená na faktuře a její úhrada není důkazním prostředkem, který by prokázal reálné dodání zboží a tedy vynaložení tvrzených výdajů.
47. Soud v této souvislosti připomíná, že pokud chce daňový subjekt uplatňovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl by klást zvýšenou pozornost na opatření důkazních prostředků, které by beze všech pochybností prokázaly oprávněnost jeho nároku, tedy že se jedná o daňově účinný výdaj. V tomto smyslu tedy není případné odvolávat se na běžnou obchodní praxi, neboť pro účely daňového řízení by měl daňový subjekt ve svém zájmu shromažďovat dostatek důkazů, kterými by mohl prokázat tvrzené údaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Dle soudu přitom nelze označit za obezřetné jednání, pokud žalobkyně uzavírala v řádech milionů obchody s dodavatelem, aniž by toto zboží řádně zdokumentovala ve vztahu k vystaveným fakturám a aniž vedla evidenci o jeho dodávkách a skladování. Uvedené platí tím spíše, že pro uznání výdaje není dostačující, že skutková verze tvrzená žalobkyní je možná a uvěřitelná. Daňový subjekt totiž vždy musí prokázat, že zboží odpovídalo vystaveným fakturám, bylo dodáno v tvrzeném rozsahu a následně jako celek užito v souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017-46).
48. Soud nikterak nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, dle nichž i v daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat řetězec nepřímých důkazů, tedy „*ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru*“. Soud předně podotýká, že Nejvyšší správní soud tyto závěry vyřkl za podstatně odlišných skutkových okolností, neboť užitím nepřímých důkazů měla být zpětně prokázána existence internetové reklamní prezentace, která je ze své povahy dočasná a v mezidobí byla z internetu odstraněna. V nyní řešeném případě měla žalobkyně důkazní situaci nepochybně snazší, ovšem ani za těchto okolností nebyla schopná předložit dostatek důkazů, a to ani nepřímých, které by prokázaly uskutečnění tvrzeného plnění ve smyslu výše citovaného rozsudku. Ze svědeckých

výpovědi sice vyplynulo, že nějaké zboží bylo žalobkyni dodáno, ovšem na základě žádného důkazního prostředku, přímého či nepřímého, se nepodařilo přesně identifikovat dodané zboží, rozsah dodávek a ztotožnit dodané zboží s údaji uvedenými na fakturách. Z dokazování tedy nevzešel jediný možný závěr o tom, že zboží dodala společnost Yonetta v deklarovaném rozsahu a toto zboží odpovídalo údajům uvedeným na objednávkách a fakturách.

49. Stejně nepřipadný soud hodnotí odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, neboť v něm uvedená důkazní situace není srovnatelná s nyní projednávanou věcí. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem totiž daňový subjekt prokázal převzetí zboží a jeho pohyb v době, kdy s ním disponoval, a to zcela průkazným způsobem (na výzvu správce daně mj. předložil skladové karty a inventuru zásob ke třem různým datům). Totéž však nelze říci o případu žalobkyně, která, jak uvedeno výše, tyto skutečnosti neprokázala.
50. K námitce rozdílného hodnocení čestných prohlášení soud uvádí následující. Dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V řešené věci je nesporné, že žalobkyně zahrnula do daňových příznání příjmy od svého odběratele, společnosti FMT a na základě těchto příjmů správce daně žalobkyni vyměřil daň. Spor naopak panoval v tom, zda žalobkyně prokázala oprávněnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které by vedly ke snížení základu daně. Z těchto důvodů správce daně kladl důraz na čestné prohlášení bývalého jednatele společnosti Yonetta, které hodnotil v souvislosti s dalšími provedenými důkazy (viz výše). K čestnému prohlášení pana F., jednatele společnosti FMT, správce daně přihlédl pouze okrajově, neboť s ohledem na předmět dokazování nebylo čestné prohlášení odběratele žalobkyně rozhodující (nebylo s to prokázat dodání zboží v tvrzeném rozsahu od společnosti Yonetta). Byť byl tedy obsah čestných prohlášení srovnatelný, jejich důkazní síla nikoliv a z toho důvodu správce daně k čestným prohlášením přistupoval rozdílně (čestné prohlášení pana D. dále prověřoval).
51. Žalobkyně se za účelem prokázání dodání zboží od společnosti Yonetta dále dovolává skutečnosti, že společnosti Yonetta mohla být vyměřena daň z přidané hodnoty z titulu dodávek zboží žalobkyni, a navrhuje, aby si soud za účelem ověření této skutečnost vyžádal zprávu o daňové kontrole vedené u společnosti Yonetta. K tomu soud uvádí, že v zaslaném spisovém materiálu je založena zpráva o daňové kontrole č. j. 112504/16/2707-60562-609318, jejímž předmětem bylo prověření rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 u daňového subjektu Yonetta. Soud tedy při přezkumu napadeného rozhodnutí měl tuto zprávu k dispozici a nebyl dán důvod k jejímu vyžádání a provedení coby důkazu.
52. Nadto je třeba zdůraznit, že daňová kontrola u společnosti Yonetta se týkala zdaňovacího období leden až srpen 2015, zatímco v nyní řešené věci byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2014. Již z toho důvodu nemohou být závěry daňové kontroly u společnosti Yonetta relevantní pro nyní souzenou věc, neboť daňová příznání společnosti Yonetta se netýkala roku 2014, a tedy ani tvrzených dodávek zboží žalobkyni. Je pravdou, že správce daně a žalovaný zmínili nekontaktnost společnosti Yonetta po zahájení daňové kontroly jako jednu z okolností, která jim zabránila ověřit, zda se sporné transakce uskutečnily a zda se na nich společnost Yonetta podílela. Tato skutečnost však s ohledem na odlišné zdaňovací období nemohla mít na prokázání dodávek zboží vliv. I přesto však soud neshledal, že by toto pochybení mělo dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí,

neboť neověření uskutečnění dodávek od společnosti Yonetta nebylo rozhodující pro závěr, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala přijetí sporných dodávek. Nadto z obsahu správního spisu ani napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný kladl k tíži žalobkyně nekontaktnost společnosti Yonetta.

53. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že jí byla sporná plnění skutečně dodána. Proto závěry žalovaného obstojí.

2) Stanovení daně prostřednictvím pomůcek

54. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“
55. Soud předesílá, že při posouzení tohoto žalobního bodu vyšel ze závěrů vyřčených ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu, neboť jimi byl vázán.
56. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (srov. bod 66), že v daném případě nebyly splněny předpoklady pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, neboť daň z příjmů bylo možno stanovit dokazováním. A soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje, přičemž za podstatné považuje, že v dané věci nebylo možno seznat existenci tzv. esenciálních výdajů.
57. Obě strany ve svých podáních obsáhle citují z mnoha rozhodnutí soudů. Veškerá odkazovaná judikatura směřuje k základním otázkám, jež je třeba řešit, a to ke vztahu stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, k možnosti uznání výdajů pouze formálně doložených, k možnosti uznání tzv. esenciálních výdajů, případně obecně k tomu, zda bylo, či nebylo možné v daném případě zohlednit nějaké výdaje. Soud přitom předesílá, že odlišná argumentace plyne z toho, že se jedná o judikaturu stojící na odlišných skutkových okolnostech, přičemž mnohdy i malé skutkové odlišnosti vedou k jinému výslednému posouzení. Její užití v daném případě je možné jen u rozhodnutí zevšeobecnujících, jinak je podmíněno skutkovými okolnostmi této věci.
58. Ke způsobu stanovení daně je třeba vycházet z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29 (publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS), podle něhož *„(p)ro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Stejně tak další rozsudky NSS, např. ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, stojí na názoru, že neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných výdajů samo o sobě nevylučuje stanovení daně dokazováním.
59. V nyní posuzovaném případě bylo účetnictví po formální stránce bezchybné, neboť stálo na účetních dokladech na straně příjmů i výdajů. Problémem bylo, že tyto doklady ve vztahu k obchodování s drogistickým zbožím neměly dostatečné skutkové podložení.

Pokud jde o podíl těchto obchodů, jednalo se o vedlejší činnost ve vztahu k hlavnímu podnikání žalobkyně, jímž byla nákladní autodoprava. Pokud tedy k příjmům, jichž v dané věci bylo zjevně dosaženo, avšak nebyl jasný jejich skutkový a právní důvod (proč žalobkyně tyto platby obdržela - z jakého skutečného ekonomického důvodu), a nebyly navíc věrohodně prokázány výdaje s nimi související, nebylo vyloučeno stanovení daně dokazováním s tím, že tyto nedostatečně doložené výdaje by nebyly vzaty v úvahu. To plyne též např. z rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, v němž je uvedeno, že „pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že tedy souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. To v kontextu projednávané věci znamená, že k uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje existence bezhotovostní platby (...).“ Nejvyšší správní soud v této věci uzavřel, že není-li předestřen žádný věrohodný obraz obchodních transakcí, nelze zohlednit tvrzené výdaje. Podobně v rozsudku téhož soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, stojí, že „(u)daně z příjmů není třeba, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na dokladu. Pokud jsou však údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečné plnění poskytl, může daňový subjekt náklad dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uplatnit pouze tehdy, upřesní-li, jakým způsobem obchodní transakce proběhla, tedy kdo byl skutečným dodavatelem.“

60. Z podobné judikatury vycházel žalovaný a soud jeho postup shledal správným. Soud zároveň neshledal důvodným argument, že existuje-li příjem, musí být zohledněny přinejmenším tzv. esenciální výdaje.
61. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, 2 Afs 78/2020 č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, stanovil, že „...jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout“. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku poukázal na další rozsudky téhož soudu, a to ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 5 Afs 169/2019 - 49, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, a ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Ze všech plyne závěr, že uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, se však jedná o případ stavební zakázky, jejíž skutečné (faktické) provedení bylo doloženo. Stejně tak v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, se jednalo o prokazatelně realizovanou zakázku, na niž musel být dodán určitý materiál. V těchto případech judikatura připouští, že tyto tzv. esenciální náklady lze stanovit pomůckami.
62. Existují však i rozhodnutí, která uznání tzv. esenciálních nákladů vylučují. Je to např. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, který se zabýval i vztahem své věci k věci posuzované v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38. Nejvyšší správní soud zde vyslovil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit spíše výjimečně tam, kdy je samotná existence výdaje nade všechnu pochybnost prokázána, ale není známa jeho výše, přičemž v jím posuzované věci existence nákladů doložena nebyla. Stejně tak v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, kasační soud vyslovil, že v případě, že žalobci vznikly určité náklady, nemusí být v rámci stanovení daně podle pomůcek v určitých případech detailněji odhadovány, je-li dostatečně

zřejmé, že s ohledem na celkové majetkové poměry daňového subjektu jde o marginální část jeho pravděpodobných výdajů (viz bod 37 zmíněného rozsudku). Nelze rovněž přehlédnout zobecňující rozhodnutí, z nichž plyne, že zdanit příjem lze jen s ohledem na výdaje na tento příjem vynaložené. Sem spadá např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011- 147 (prodej aut nabytých koupí v cizině, přičemž byly odcizeny doklady), z něhož plyne závěr, že pokud pro získání příjmu musely být logicky vynaloženy náklady a není-li ze spisu patrné jiné nabytí věcí než jejich úplatné pořízení daňovým subjektem, je zohlednění těchto nákladů součástí správního stanovení daně. Tato judikatura akceptuje zejména náhradní způsoby doložení výdajů.

63. Ve vztahu k nyní posuzované věci soud tedy vyhodnotil, zda byly splněny podmínky judikaturou vytčené pro možnost uplatnění tzv. esenciálních výdajů. Žalobkyně tvrdí, že nakupovala drogistické zboží, zejména laky na nehty a difuzory, od společnosti Yonetta, a totéž zboží následně prodávala odběratelské rumunské společnosti FMT.
64. Soud však zdůrazňuje, že tyto obchodní transakce jsou sice formálně doloženy účetními doklady a platbami prostřednictvím bankovních účtů, avšak poměrně neprůkazně. A to jak na straně nákupu, tak na straně prodeje. Žalovaný zpochybnil dodávky od společnosti Yonetta a výši vynaložených nákladů s poukazem na nedůvěryhodnost dodavatelské společnosti a způsob dodávek (či spíše neprokazatelnost konkrétních dodávek, zdroje zboží, dopravy dodávek atd.). A soud míní, že podobné pochybnosti jako na straně dodávek zboží od společnosti Yonetta jsou i na straně dalšího prodeje zboží rumunské společnosti FMT - tj. jsou sice účetně doložené a platby procházejí přes bankovní účty, ovšem skutkové prokazování trpí stejnými deficity. Povinnost správce daně respektovat tzv. esenciální výdaje však předpokládá prokazatelnost na straně příjmové, což v případech, kde takový názor byl judikaturou zastáván, vždy spočívalo v prokázaném užití materiálu či práci, bez nichž by předmět příjmu vůbec neexistoval, či neexistoval alespoň zčásti. Jistě by toto pravidlo o nezbytnosti uznání tzv. esenciálních výdajů bylo použitelné i v obchodních transakcích, kde by ovšem musel být prokázán další prodej zboží po skutkové stránce (příkladmo si lze představit prodej do obchodu, v němž by fakticky v určité době bylo konkrétní zboží prodáváno). Z posouzení daného skutkového stavu však nelze dospět k závěru o prokazatelném příjmu propojeném s tvrzenými náklady. Soud je tak názoru, že při shodných skutkových pochybnostech na straně příjmů i výdajů nelze akceptovat příjmovou stránku jako nezpochybněnou a zakládající podmínky pro akceptování postupu cestou tzv. esenciálních nákladů.
65. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud nestanovili daň podle pomůcek, a to ani zčásti, neboť nedostatečně doložené výdaje neměly být vůbec vzaty v úvahu a ve zbytku bylo možno stanovit daň dokazováním.

VII. Závěr

66. Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
67. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

68. Po zrušení věci byl městský soud povinen rozhodnout rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 78/2020 (srov. ustanovení § 110 odst. 3 věta třetí s. ř. s.). Žalovaný jako stěžovatel byl v tomto řízení procesně úspěšný, od placení soudních poplatků je však osvobozen podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích; nevznikly mu tedy žádné náklady spojené s placením soudního poplatku za kasační stížnost. Současně městský soud neshledal, že by žalovanému vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti. Náhradu nákladů za řízení o kasační stížnosti proto žalovanému nepřiznal. Žalobce v řízení o kasační stížnosti neměl úspěch, právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 18. srpna 2021

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v.r.
předseda senátu