



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **BB kovo s.r.o.**, IČO 29107903,
sídlem Skomelno 3, 338 28 Skomelno,
zastoupená Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou,
advokátkou,
sídlem Hálkova 1229/44, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2020, č. j. 41568/20/5200-11434-706502

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 3. 1. 2021, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen

„soud“) dne 4. 1. 2021, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2020, č. j. 41568/205200-11434-706502 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzeno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 15. 3. 2019, č. j. 435602/19/2312-50522-401442 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“). Prvostupňové rozhodnutí bylo dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „*předmětné zdaňovací období*“), kterým správce daně žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob (dále též jen „*DPPO*“) vyšší o částku 830 870 Kč a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 166 174 Kč.

2. V napadeném rozhodnutí byl základní skutkový stav a průběh daňového řízení shrnut následovně, přičemž žalobkyně ve své žalobě proti takto shrnutému průběhu řízení nic nenamítala.
3. Daňová kontrola na DPPO za předmětné zdaňovací období byla u žalobkyně správcem daně zahájena protokolem o ústním jednání dne 16. 11. 2017, č. j. 1947250/17, a to v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.
4. Dne 14. 3. 2018 [ve správním spisu je výzva datována 13. 3. 2018 – pozn. soudu] správce daně vyzval žalobkyni písemností č. j. 268756/18 k prokázání jí tvrzených skutečností (dále též jen „*Výzva*“). Dne 31. 5. 2018 doručila žalobkyně odpovědi na tuto výzvu. Dne 29. 6. 2018 správce daně vyzval žalobkyni písemností č. j. 1450104/18 k prokázání jí tvrzených skutečností [tato výzva se netýkala se rozporovaných položek, jež jsou předmětem soudního řízení – pozn. soudu]. Poté byly správcem daně do daňového spisu založeny kopie dokumentů dle úředního záznamu ze dne 2. 10. 2018, č. j. 1810372/18 pořízené ze spisu jiného daňového subjektu (P. B.) vedeného u správce daně na dani z příjmů fyzických osob. Dne 22. 10. 2018 byla žalobkyně protokolárně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění (protokol č. j. 1862521/18). V reakci na to žalobkyně podala vyjádření ze dne 17. 12. 2018 (písemnosti č. j. 2095739/18, 2095757/18, 2095769/18, 2095784/18, 2095792/18 a 2097994/18).
5. Dne 12. 3. 2019 byla daňová kontrola ukončena projednáním, podepsáním a převzetím zprávy o daňové kontrole č. j. 313870/19/2312-00561-402428 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“), a to v rámci ústního jednání zaznamenaného do protokolu č. j. 313887/19. Dne 15. 3. 2019 bylo správcem daně vydáno prvostupňové rozhodnutí (předmětný dodatečný platební výměr), které bylo žalobkyni doručeno téhož dne. Správce daně zvýšil žalobkyni základ DPPO za předmětné zdaňovací období dle kontrolních zjištění v bodech 1 až 16, když žalobkyni nebyly vyloučeny veškeré jí uplatněné náklady, ale pouze jejich neprokázaná část.
6. Žalobkyně napadla prvostupňové rozhodnutí odvoláním ze dne 15. 4. 2019, když předmětem sporu učinila kontrolní zjištění uvedené v bodech 1., 3., 5., 7., 8. a 10. Zprávy o daňové kontrole (k ostatním bodům kontrolního zjištění se žalobkyně v odvolání nevyjádřila). Žalobkyně nesouhlasila se závěry správce daně, že žalobkyně uplatnila v daňových nákladech za předmětné zdaňovací období souhrnnou částku 3 839 032 Kč neoprávněně, neboť v průběhu daňové kontroly neprokázala oprávněnost zahrnutí uplatněných nákladů do základu daně a správce daně proto vyloučil předmětnou částku

ze základu daně pro rozpor s § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně se jednalo o přijatou fakturaci, kterou provedl Petr Boháč, IČO:10374183, DIČ:CZ6008030941, 338 28 Skomelno 3 (dále jen „firma P. B.“), přičemž souhrnná rozporovaná částka činila 2 276 792 Kč a tvořily ji následující složky: (i) energie (bod 1. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované částce 14 092 Kč, (ii) výroba uzávěrů (bod 3. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované částce 619 835 Kč, a (iii) refundace mezd (bod 5. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované částce 1 642 865 Kč. Dále o přijatou fakturaci od (iv) společnosti AVP REAL stavební s.r.o., DIČ:CZ28513428, Vlárská 1409/50, 104 00 Praha 10 – Uhřetíněves (dále jen „AVP REAL stavební s.r.o.“) na stavebně montážní práce (bod 7. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované celkové částce 995 140 Kč, (v) J. V., IČO:15926028, Neratovice (dále jen „firma J. V.“) na zednické práce, práce na konstrukcích (bod 8. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované částce 163 600 Kč, a konečně (vi) M. R., DIČ: CZ6804272090, Skomelno (dále jen „firma M. R.“) na pomocné stavební práce (bod 10. Zprávy o daňové kontrole) v rozporované částce 403 500 Kč.

7. Na základě odvolacích námitek žalobkyně správce daně v odvolacím řízení doplnil daňové řízení, a to provedením dvou výpovědí svědků navržených žalobkyní (svědecké výpovědi se konaly za účasti zástupce žalobkyně), konkrétně výsledkem svědků (i) J. V. k podání svědectví ve věci obchodní spolupráce firmy J. V. a žalobkyně (protokol o svědecké výpovědi dne 14. 5. 2019, č. j. 1133334/19), a (ii) M. R. k podání svědectví ve věci obchodní spolupráce firmy M. R. a žalobkyně (protokol o svědecké výpovědi dne 30. 5. 2019, č. j. 1237408/19). Protože byly v odvolacím řízení zjištěny další skutečnosti, žalovaný seznámil s provedeným doplňovacím řízením žalobkyni písemností ze dne 2. 7. 2020, č. j. 25830/20. V reakci na to žalobkyně doplnila dne 16. 7. 2020 daňové řízení o své vyjádření, jehož součástí byly další listiny vztahující se k řešeným otázkám.
8. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím zamítl podané odvolání a prvostupňové rozhodnutí potvrdil, jak již bylo uvedeno výše.

II.

Žaloba

9. Úvodem žalobkyně v návaznosti na identifikaci napadeného rozhodnutí uvedla, že podává správní žalobu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s., konkrétně proti napadenému rozhodnutí v části, kdy dle bodu 130 žalovaný neshledal důvod pro zrušení odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru, na základě kterého měla být žalobkyně povinna uhradit celkovou částku ve výši 2 276 792 Kč. Poté svou žalobní argumentaci rozdělila dle jednotlivých položek, resp. částek správcem daně vyloučených výdajů.
10. K položce „energie“ (rozporovaná částka 14 092 Kč) žalobkyně uvedla, že skutečně došlo k numerické chybě a že žalobkyně vůči této částce své odvolání nepodávala. Tudíž ani správní žaloba do této částky nesměřovala.
11. K položkám „výroba uzávěrů“ (rozporovaná částka 619 835 Kč) a „refundace mezd“ (rozporovaná částka 1 642 865 Kč) žalobkyně uvedla, že nesouhlasí s argumentací žalovaného, že žalobkyně nedoložila potřebné dokumenty a dokumentaci. Namítala, že ve všech případech spolupráce mezi jednotlivými podnikatelskými subjekty se nejednalo o cizí podnikatelské subjekty, ale o subjekty spolupracující fakticky vycházející ze stejného osobního základu, tedy veškerá dokumentace, pokud byla vůbec písemně dokládána, pak se jednalo o dokumentaci skutečně povšechnou a spíše obecného

charakteru, která měla za účel stanovit řádný rámec spolupráce mezi jednotlivými subjekty, nicméně každý ze subjektů, a to jak P. B., R. B. a žalobkyně věděli naprosto přesně, co je od kterého z nich v rámci této spolupráce a rozdělení požadováno. Nebylo tedy potřeba k tomu speciálních písemných dokumentů. Dále ostatní dokumenty měl již správce daně k dispozici, tyto mu byly předloženy, a pokud měl správce daně za to, že předloženy nebyly, pak toto měl uvést. Ovšem žalobkyně nikdy nebyla o doložení takových dokumentů ani žádána. K refundaci mezd žalobkyně odkázala na to, že byla předložena i tabulka za rok 2014. V dané souvislosti žalobkyně učinila velmi vážní důkazní návrhy, které vymezila následovně: smluvní dokumentace založená v příslušném spisu, výslech zaměstnanců, předávací protokoly, základní seznam strojů, doklad o prodeji stroje, faktury k nákupu materiálu, kalkulace, výslech Petra Boháče, tabulka refundace 2014, jmenný seznam zaměstnanců a správní spis.

12. K položce „stavebně montážní práce“ (rozporovaná částka 995 140 Kč) žalobkyně uvedla, že má za to, že dostatečně vyjasnila skutkový základ plnění díla a podstatu spolupráce se společností AVP REAL STAVEBNÍ s.r.o. Namítala, že spolupráce probíhala zcela řádně tak, jak již byla popisována s tím, že k tomuto existovaly další důkazy, které opět byly dokládány v rámci daňového řízení, aniž by však tyto důkazy žalobkyně blíže specifikovala. Žalobkyně doplnila, že tyto důkazy založí opětovně do spisu, což ovšem neučinila.
13. K položce „zednické práce, práce na konstrukcích“ (rozporovaná částka 163 000 Kč) žalobkyně namítala, že předložila veškeré důkazní prostředky, které měla k dispozici, k této částce byl vyslechnut svědek, kdy mu nelze upírat, že si nepamatoval již detaily staveb a prací jako takových. Jedná se již o velice dlouhou dobu, kdy nelze mít za nižší vypovídací hodnotu a relevanci to, že si svědek nepamatuje detaily své činnosti po dobu delší fakticky 5 let. Dále žalobkyně namítala, že taktéž byly doloženy relevantní písemné dokumenty, ze kterých mělo zcela evidentně vyplývat, co bylo prováděno, jaké dílo apod. Ovšem ani v této souvislosti namítané dokumenty žalobkyně blíže nespecifikovala.
14. K položce „pomocné stavební práce“ (rozporovaná částka 403 500 Kč) žalobkyně namítala, že i v této části prokázala své náklady ve vztahu ke své podnikatelské činnosti, kdy byl ve věci vyslechnut svědek, byly provedeny písemné důkazy (opět žalobkyní blíže nespecifikované) a není pochyb, že uvedené práce byly skutečně provedeny a náklady vydány. V dané souvislosti žalobkyně učinila opět jen velmi vážní důkazní návrhy, které vymezila následovně: výslech P. B., Emailová komunikace, Předávací protokoly, Fotografie a Čestné prohlášení.
15. Žalobkyně dále namítala, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, proto je namístě jej zrušit.
16. Dále žalobkyně poznamenala, že po celou dobu řízení byla připravena spolupracovat se správcem daně, předkládala mu listiny, které měla k dispozici, když není pravdou, že by nepředložila listiny, které byly po ní požadovány. Správce daně předložené důkazní prostředky vyhodnotil nesprávně, když žalovaný se již dále argumentací žalobkyně vůbec nezabýval. Podle žalobkyně je naprosto zřejmé, že činnosti popisované žalobkyní, se kterými byly spojeny náklady, jak popisovány, musely proběhnout, navíc i smluvní strany, které tyto vykonávaly, potvrdily jejich existenci, a to výsledkem svědků v této věci.
17. Žalobkyně závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil

žalovanému k dalšímu řízení, a dále aby jí byla přiznána náhrada nákladů soudního řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný podal k žalobě vyjádření ze dne 23. 2. 2021. Úvodem svého vyjádření zrekapituloval dosavadní průběh řízení, napadené rozhodnutí a žalobní argumentaci. Současně předeslal, že žalobkyně v žalobě nepředkládá v podstatě žádné nové skutečnosti, tudíž v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že se vyjádří jen stručně. Žalovaný též podotkl, že žaloba je fakticky prosta jakýchkoliv konkrétních argumentů, když žalobkyně prakticky jen vyjadřuje nesouhlas se závěry žalovaného uvozený jejím přesvědčením, že vše potřebné předložila a prokázala.
19. K tvrzení žalobkyně o nesprávném hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že hodnotil všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo dle dikce ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Odkázal přitom na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu vymezující případy, kdy hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75), a dále konstatoval, že pouhý nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků provedených žalovaným nelze považovat za vadu řízení, pokud je hodnocení v mezích zákona. Podle žalovaného tento uvedeným požadavkům dostál, když jeho závěry jsou podloženy logickými myšlenkovými pochody a argumenty, vyplývajícími z obsahu spisu.
20. Žalovaný dále namítl, že nelze přisvědčit ani zcela obecnému tvrzení žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti či vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se zabýval všemi odvolacími námitkami a předložil své úvahy jasným a srozumitelným způsobem, přičemž s ohledem na absenci bližší specifikace toho, čím se žalovaný údajně nezabýval, je nutno tuto námitku označit za nedůvodnou.
21. K položkám „výroba uzávěrů“ (částka 619 835 Kč) a „refundace mezd“ (částka 1 642 865 Kč) žalovaný odkázal na své zevrubné vyjádření v bodech 34 až 81 napadeného rozhodnutí. K tomu nejprve doplnil, že ve věci spolupráce s daným dodavatelem žalobkyně předložila rámcovou dohodu, z níž je zřejmé, že se jedná o povšechnou dohodu, která racionálně předpokládá navazující upřesňující smluvní specifikaci. Bez dalšího se tak jedná o obecnou dohodu, u níž absenteje jednoznačné a určité vymezení, která tak může být předpokladem realizace ekonomického záměru ohledně spolupráce s dotčeným subjektem, nikoli však důkazem, jakým způsobem ke konkrétní realizaci plnění došlo, v jakém čase, rozsahu a hodnotě. Zároveň lze oprávněně předpokládat, že tato situace by nenastala, pokud by zúčastněnými stranami byly subjekty mezi sebou personálně a ekonomicky nezávislé. Tato skutečnost je však z pohledu daňového řízení a unesení důkazního břemene daňového subjektu irelevantní. Je totiž zcela v gesci daňového subjektu, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými podle potřeby bude moci prokázat pravdivost tvrzení o uskutečnění daňových výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. To znamená, že záleží na vlastní aktivitě daňového subjektu, zda bude v rámci svých obchodních vztahů vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 3

daňového řádu. Pokud tedy žalobkyně uvádí, že nebylo písemné dokumentace z důvodu personálního propojení třeba, jedná se o skutečnost jdoucí zcela k tíži žalobkyně, pokud pak není v důsledku toho schopna unést své důkazní břemeno.

22. Ve vztahu k položce „výroba uzávěrů“ pak ani z předložených faktur vystavených žalobkyní jeho odběrateli, kterými žalobkyně prokazovala oprávněnost šetřeného nákladu, taková oprávněnost neplyne, neboť zde absentovala jakákoliv návaznost, když faktura přijatá od dodavatele (firmy P. B.) neobsahovala žádné konkrétní údaje. K žalobkyní předložené Dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců k jinému zaměstnavateli, jakož i písemnosti nazvané „Kalkulace uzávěrů 2014“ a „Kalkulace fakturace“ žalovaný odkázal na komplexní vyhodnocení těchto důkazů v bodech 40 až 45 napadeného rozhodnutí. Poté zdůraznil, že v daném případě bylo nezbytné jednoznačně a věrohodně prokázat, že dodavatel (firma P. B.) fakturované uzávěry (jejich výrobu) žalobkyni skutečně dodal, neboť tyto uzávěry byly vyráběny i zaměstnanci samotné žalobkyně (v pozici smluvního zaměstnavatele), a prostory místa podnikání Skomelno 3 a 116 firmy P. B. a jeho stroje měl odběratel, tj. žalobkyně, od něj pronajaty. Předloženými důkazními prostředky žalobkyně neprokázala, kým a v jakém objemu byla výroba (protipožárních a nepožárních uzávěrů fakturovaných firmou P. B.) reálně provedena a v jakém rozsahu, pročez nebyla prokázána oprávněnost uplatněného nákladu. Proto žalovaný dospěl k závěru, že předmětná částka ve výši 619 834 Kč nepředstavuje prokázaný náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.
23. Položku „refundace mezd“ a s touto položkou související námitky žalovaný posuzoval v bodech 66 a násl. napadeného rozhodnutí. Ani v tomto případě žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly objem a výši šetřených nákladů, tj. přehledy mezd jednotlivých pracovníků, výpočet částky na refundaci mezd včetně výpočtu Rámcovou dohodou stanoveného smluvního procenta (75 %). Proto žalovaný trval na závěru, že předmětná částka ve výši 1 642 865 Kč nepředstavuje prokázanou výši nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.
24. K položce „stavebně montážní práce“ (částka 995 140 Kč) žalovaný nejprve odkázal na body 82 až 95 napadeného rozhodnutí, v nichž je obsaženo vyčerpávající posouzení a vypořádání námitky žalobkyně, které shrnul následovně. Žalobkyně oprávněnost zahrnutí šetřené souhrnné částky do daňově účinných nákladů prokazovala mj. i vydanými odběratelskými fakturami, přičemž však hodnota takto vyfakturovaných montážních prací byla podstatně nižší oproti fakturám přijatým, čímž by žalobkyně generovala ztrátu z obchodu v objemu cca 700 tis. Kč. I při vědomí faktu, že ne každý obchod je ziskový, však tato skutečnost vyvolala oprávněnou pochybnost, i s ohledem na to, že podle faktur vystavených dodavatelem žalobkyně nebylo možno přezkoumat faktický rozsah prováděných prací, poněvadž obsahovaly uvedení toliko celkové fakturované hodnoty za všechny zde akce uvedené, bez další specifikace. Předložené faktury a účetnictví žalobkyně tak nelze považovat za dostatečný důkazní prostředek k prokázání šetřených nákladů, když identifikované nesrovnalosti v předložených dokladech vyvolaly pochybnosti o reálném uskutečnění prací deklarovaným dodavatelem AVP REAL stavební s.r.o. K předložené rámcové smlouvě ohledně spolupráce s tímto dodavatelem žalovaný uvedl, že v ní bylo sjednáno, že zhotovitel (AVP REAL stavební s.r.o.) měl pro objednatele (žalobkyni) provádět dílo na základě dílčích smluv o provádění díla, nebo součástí které měla být konkrétní specifikace díla za

účelem realizace jednotlivých zakázek objednatele, tj. vždy min. rozsah, specifikace díla, termín realizace, lhůta pro dokončení a místo plnění díla. Žádné takové listiny však ze strany žalobkyně doloženy nebyly, a nebyly předloženy ani jiné důkazní prostředky, které by je nahradily. Žalovaný dále zdůraznil fakt, že dle dotčené rámcové smlouvy měly být faktury zhotovitele hrazeny pouze formou bezhotovostního převodu na účet zhotovitele, nicméně dle doložených pokladních dokladů byly všechny faktury hrazeny jen v hotovosti. Z účetnictví žalobkyně však bylo zjištěno, že na účtu 211 – Pokladna byl v uvedený den hotovostních úhrad fakturovaných částek vykazován mínusový zůstatek. Vystaly tak logicky důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, případně v jakém rozsahu žalobkyně předmětné náklady fakticky vynaložila, přičemž bylo na žalobkyni, aby vzniklou situaci věrohodně vysvětlila a svá tvrzení podložila relevantními důkazními prostředky. Žalovaný v dané souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, sp. zn. 7 Afs 440/2018, ze kterého citoval. Poté uzavřel, že důkazní břemeno nelze unést obecným poukazem na to, že spolupráce s dodavatelem probíhala řádně a že práce byla uskutečněna, jak to činila žalobkyně.

25. K položce „zednické práce, práce na konstrukcích“ (částka 163 600 Kč) žalovaný opět nejprve odkázal na své podrobné odůvodnění v bodech 96 až 112 napadeného rozhodnutí. Poté upozornil, že v dotčených fakturách i dalších souvisejících dokumentech byly shledány nejrůznější rozpory, přičemž i předložené kalkulační rozpočty lze hodnotit toliko jako svým charakterem formální rozpočítání hodnoty faktur přijatých od firmy Josef Vojtěchovský na jednotlivé zakázky bez doložení důkazních prostředků prokazujících kdy, jaké práce a v jakém rozsahu byly firmou J. V. provedeny. Rovněž zde měly být faktury hrazeny v hotovosti, avšak v účetnictví žalobkyně bylo zjištěno, že na účtu 211 - Pokladna byl v uvedený den hotovostních úhrad fakturovaných částek vykazován mínusový zůstatek. Opět tak vystaly důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, případně v jakém rozsahu žalobkyně předmětné náklady fakticky vynaložila. Ohledně provedeního výsledku svědka žalovaný odkázal na body 99 a 100 napadeného rozhodnutí, přičemž vypíchl, že svědek sice v obecné rovině potvrdil spolupráci se žalobkyní, avšak konkrétní údaje neposkytl. Logicky tak tuto svědeckou výpověď nelze označit jako důkaz prokazující uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.
26. K položce „pomocné stavební práce“ (částka ve výši 403 500 Kč) žalovaný taktéž nejprve odkázal na své podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí, v tomto případě na body 113 až 128. Doplnil, že s ohledem na absenci konkrétních námitek v žalobě nepovažuje za nutné své závěry opakovat. Všechny důkazní prostředky byly hodnoceny v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž lze poukázat na to, že informace o době provedení zakázek uvedené na faktuře a tvrzené svědkem se rozcházejí, a v dalších předložených dokumentech také existovaly rozpory. Stejně tak zde vystaly pochybnosti vzhledem k platbě v hotovosti při současném vykazování mínusového zůstatku na účtu. Proto i předmětná částka 403 500 Kč podle názoru žalovaného nepředstavuje prokázaný náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.
27. Žalovaný závěrem a pro úplnost uvedl, že je přesvědčen o tom, že v dané věci nebylo možné jako daňově účinné uznat tzv. esenciální výdaje, přičemž odkázal a citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které pro aplikaci esenciálních výdajů vyplývají dvě kumulativní podmínky, a to (i) neexistence pochybností o existenci výdajů (být např. může být sporná jejich výše), a (ii) stanovení daně náhradním způsobem podle

pomůcek. Žalovaný poukázal na to, že DPPO za předmětné zdaňovací období byla žalobkyni doměřena na základě dokazování, nikoliv na základě pomůcek, což je nesporné, když pro stanovení daně podle pomůcek nebyly v daném případě splněny podmínky. V daném případě totiž nebylo zpochybněno účetnictví žalobkyně jako celek a správcem daně nebyly vyloučeny veškeré náklady žalobce, ale pouze jejich neprokázaná část.

28. Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí netrpí tvrzenou nezákonností, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, a dále že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Průběh řízení

29. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 3. 11. 2020, přičemž žaloba byla podána dne 4. 1. 2021, tj. nejblíže následující pracovní den po neděli 3. 1. 2021, na kterou připadal poslední den dvouměsíční lhůty), osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně je adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
30. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil (viz vyjádření žalovaného ze dne 23. 2. 2021, č. l. 39) a žalobkyně v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělila, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

V.

Posouzení věci soudem

31. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.).
32. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, včetně Zprávy o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňového rozhodnutí (dodatečného platebního výměru), dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
33. Úvodem soud konstatuje, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné a netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, jak namítla žalobkyně v závěru své žaloby, aniž by tuto svou námitku jakkoli blíže odůvodnila. Jelikož kvalita žalobní námitky předurčuje kvalitu jejího vypořádání (podrobněji viz níže), soud se tímto žalobním bodem zabýval rovněž toliko obecně. Podle názoru soudu z napadeného rozhodnutí je nejen patrné, jak žalovaný rozhodl, ale jsou jasně patrné i důvody, které žalovaného k jeho rozhodnutí vedly. V napadeném rozhodnutí pak nelze shledat ani vnitřní rozpornost, naopak, rozhodnutí je vnitřně logicky konzistentní, když závěry, ke kterým žalovaný dospěl, vyplývají z jeho skutkových závěrů ohledně průběhu daňového řízení a v něm provedeného dokazování a dále jím podaného výkladu aplikace relevantní právní úpravy a judikatury. Žalovaný se též dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami. Jen to, že se

žalobkyně neztotožňuje se skutkovými či právními závěry žalovaného, neznamená, že by mělo být napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

34. Jak je patrné ze shrnutí obsahu žaloby v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku, žalobkyně kromě právě uvedené obecně formulované námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v žalobě uplatnila již jen jedinou námitku. Tou byl nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, který se ztotožnil se správcem daně v tom, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí části uplatněných nákladů do základu daně (konkrétně pěti v předu popsanych rozporovaných položek nákladů), protože správcem daně rozporovaná celková částka byla vyloučena ze základu daně pro rozpor s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že vše potřebné předložila a prokázala a že správce daně předložené důkazní prostředky nesprávně hodnotil, přičemž žalovaný toto pochybení správce daně posléze v odvolacím řízení nenapravit.

35. Nejprve je třeba uvést, že lze souhlasit se žalovaným v tom, že žalobní argumentace je vedena převážně v obecné rovině, když žalobkyně v zásadě jen vyjadřuje svůj nesouhlas se závěry žalovaného, resp. správce daně o neunesení důkazního břemene ve vztahu k předmětným pěti rozporovaným položkám uplatněných nákladů a současně své přesvědčení, že vše potřebné předložila a prokázala. Soud k uvedenému poznamenává, že nepřistoupil k výzvě dle § 37 odst. 5 s. ř. s. k doplnění žaloby (které by spočívalo v bližší konkretizaci uplatněného žalobního bodu), neboť podle názoru soudu i takto obecně formulovaná žalobní tvrzení byla způsobilá soudního přezkumu, když žalobkyně vymezila konkrétní správcem daně rozporované položky výdajů, s jejichž hodnocením jako neprokázaných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP nesouhlasila. Navíc žaloba obsahovala i námitku nepřezkoumatelnosti, která, byť blíže neodůvodněna, byla též způsobilá soudního přezkumu. V projednávané věci se tak nejednalo o takový výjimečný případ, kdy by žaloba neobsahovala žádný dostatečně konkrétní a přezkumu schopný žalobní bod a kdy by soud byl povinen žalobce podle § 37 odst. 1 s. ř. s. vyzvat ke konkretizaci žalobního bodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 – 43).

36. Nicméně obecnost žalobních tvrzení obsažených v předmětné žalobě determinuje i obecný rámec soudního přezkumu, neboť dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu *„soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 s. ř. s.).“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019 – 42). Soud v souvislosti s vymezením rámce soudního přezkumu v případech, kdy jsou žalobní tvrzení formulována stroze či obecně, dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 As 9/2020 – 47, v němž se uvádí: *„Soudní řízení správní je postaveno na dispoziční zásadě (vyjádřené např. v § 5 s. ř. s.). Znamená to jednak to, že správní soud jedná na návrh, ale i to, že žalobce předurčuje rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí formulací žalobních bodů. Je na žalobci, aby v žalobě uvedl konkrétní skutková tvrzení a na ně navázanou konkrétní právní argumentaci a aby vysvětlil, jakých konkrétních nezákonných kroků, úvah, hodnocení a závěrů se vůči němu správní orgán dopustil. Pokud žalobce poukazuje na okolnosti, které jsou zachyceny ve správním spise, nemůže odkázat pouze obecně na spis nebo na jeho část, ale musí označit konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené tak, aby bylo patrné, jaké jejich aspekty považuje za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. 2 Azs 2/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Čím*

obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit ho (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).“

37. Dále soud před samotným posouzením merita věci poukazuje na to, že žalobkyně ve své žalobě nevznesla žádné konkrétní výhrady proti skutkovým závěrům daňových orgánů, resp. proti hodnocení shromážděných důkazních prostředků, tudíž soud bez opory v žalobní argumentaci nemohl detailně prověřovat správnost skutkových závěrů správce daně a žalovaného učiněných na základě hodnocení v daňovém řízení shromážděných podkladů, a věci se proto mohl zabývat pouze v obecné míře odpovídající obecně formulovanému obsahu žaloby (srov. právní názor vyslovený v žalovaném odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 – 63). Jinak by soud nedostál dispoziční zásadě ovládající soudní řízení správní.
38. V projednávané věci je tedy podstatou sporu posouzení otázky, zda žalobkyně v případě správcem daně rozporovaných pěti položek nákladů (žalobkyně šestou z původně rozporovaných položek označenou jako „energie“ v částce 14 092 Kč již žalobou nenapadla) v daňovém řízení náležitě prokázala oprávněnost zahrnutí uplatněných nákladů snižujících základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
39. Z bohaté a ustálené judikatury správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na výdaje snižující základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP soud poukazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021 – 41, v němž byla relevantní judikatura shrnuta následovně:
„[39] Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).
[40] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (tíží jej 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, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, 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, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).“
40. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020 – 63 vydaném

ve věci, kde byla podstatou sporu otázka, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno k uplatněným výdajům snižujícím základ daně dle § 24 odst. 1 ZDP, judikoval následující: „[...] daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.“

41. Obdobě se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 450/2020, když uvedl následující:

„[19][...] Je to tedy nepochybně poplatník, resp. daňový subjekt, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především vlastním účetnictvím (daňovou evidencí) a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila způsobem deklarovaným na těchto dokladech (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, či ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

[20] Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví (evidence) ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval, a tak pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátil. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, resp. evidenci (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).“

42. V nyní projednávané věci žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí výstižně shrnul skutkový stav daného případu, který již soud zrekapituloval vpředu odůvodnění tohoto rozsudku a ze kterého soud vycházel, neboť takto shrnutý skutkový stav má oporu ve správním spisu a žalobkyně jej ani nikterak nezpochybnila. Žalovaný též přilehavě popsal právní základ případu, když shrnul relevantní právní úpravu a též správně odkázal na principy právní úpravy důkazního břemene v daňovém řízení uplatňované v případě posuzování oprávněnosti nákladů snižujících základ daně dle § 24 odst. 1 ZDP, jakož i relevantní judikaturní východiska. Stěmito principy a východisky se soud ztotožňuje, když korespondují se soudem výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které soud ve svém posouzení projednávané věci vycházel.
43. Žalovaný posléze v čl. IV napadeného rozhodnutí aplikoval popsané právní principy a judikaturní východiska na skutkový stav projednávaného případu, jakož i vypořádal odvolací námitky žalobkyně, přičemž popsal celou řadu konkrétních důvodů, pro které žalobkyní předložené doklady týkající se pěti rozporovaných položek nákladů nebyly

dostatečné k prokázání oprávněnosti jejich zahrnutí do nákladů snižujících základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. S posouzením žalovaného se soud rovněž ztotožnil, a to z důvodů dále uvedených. Soud v dané souvislosti předesílá, že pro stručnost a přehlednost odkazuje na dílčí závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí, neboť: „*Není nezbytné, aby odvolací orgán ve vztahu k správnímu orgánu prvního stupně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25), či soud ve vztahu k předchozímu správnímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), každou již dříve vznesenou námitku vypořádaly originálním odůvodněním, podstatné je, aby z rozhodnutí bylo patrné, že se touto argumentací zabývaly, a jakým způsobem se s ní vypořádaly. To lze učinit i vyjádřením souhlasu s tím, jak již totožné okolnosti hodnotil dříve rozhodující orgán.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019 – 39).

44. K prvním dvěma položkám „výroba uzávěrů“ (rozporovaná částka 619 835 Kč) a „refundace mezd“ (rozporovaná částka 1 642 865 Kč) je třeba nejprve uvést, že se jednalo o náklady, které měly vzniknout mezi firmou P. B. a žalobkyní. Správce daně zjistil, že v předmětném zdaňovací období pan P. B. byl jednak podnikající fyzickou osobou v oboru živností zámečnictví, nástrojářství (firma P. B.), jednak i jediným jednatelem a 50% společníkem žalobkyně. Firma P. B. pronajímala žalobkyni stroj na výrobu dveřních uzávěrů a prostory k činnosti, když žalobkyně ve svém hmotném majetku neevidovala žádnou nemovitost. Žalobkyně zaměstnávala zámečníka O. Č., konstruktéra R. L., na přípravu zakázek M. J. a jednu administrativní pracovníci. Mezi žalobkyní (jednající P. B.) a firmou P. B. byla dne 3. 1. 2011 uzavřena Rámcová dohoda o vzájemné spolupráci, v rámci které byla stanovena obecná pravidla pro vyúčtování nákladů a rozdělení zisku. Lze souhlasit se žalovaným, že se jednalo o obecnou dohodu, která mohla být předpokladem realizace ekonomického záměru ohledně spolupráce mezi dotčenými stranami, nikoli však důkazem, jakým způsobem došlo ke konkrétní realizaci plnění v předmětném zdaňovacím období (dohoda byla uzavřena na dobu neurčitou, nikoli pouze pro konkrétní zdaňovací období), zejména v jakém čase, rozsahu a hodnotě. Žalobkyní namítaná neformálnost smluvních vztahů z důvodu personálního propojení pana P. B. a žalobkyně je z hlediska prokázání daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP irelevantní.
45. V případě položky „výroba uzávěrů“ žalobkyně zúčtovala částku 619 835 Kč na vrub účtu 518 – Ostatní služby dokladem č. 554, a to v souvislosti s přijatou fakturou č. 14/010 ze dne 1. 10. 2014, vystavenou dodavatelem firmou P. B. s předmětem fakturace *výroba protipožárních a nepožárních uzávěrů*, a to bez jakékoliv bližší specifikace předmětu fakturace (objemu dodávky a jednotkového ocenění). Správce daně ve Výzvě požadoval, aby žalobkyně sdělila a prokázala, kdo konkrétně pro firmu P. B. výrobu předmětných uzávěrů prováděl (kteří jeho zaměstnanci či případně subdodavatelé), kde byla výroba prováděna, na jakém stroji, kdo nakoupil materiál, jak a kým byla stanovena cena. Lze souhlasit se žalovaným, že bylo důvodné vůči žalobkyni požadovat, aby jednoznačně a věrohodně prokázala, že dodavatel (firma P. B.) fakturované uzávěry (jejich výrobu) žalobkyni skutečně dodal, neboť tyto uzávěry byly vyráběny i zaměstnanci samotné žalobkyně (v pozici smluvního zaměstnavatele), a prostory místa podnikání firmy P. B. a jeho stroje měl odběratel, tj. žalobkyně, od něj pronajaty. Žalobkyní posléze předložené listiny správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, s čímž se žalovaný ztotožnil, jak je podrobně popsáno v bodech [37] až [65] napadeného rozhodnutí, z nichž soud poukazuje zejména na následující: „*Na tomto místě nezbyvá*

odvolacímu orgánu než konstatovat, že DS doloženými dokumenty, (tj. Rámcovou dohodou, Dohodou o dočasném přidělení zaměstnanců, Kalkulace fakturace a listiny nazvané Kalkulace uzávěrů 2014) nebylo prokázáno, že fakturované práce byly prováděny právě a jen firmou P. B. (prostřednictvím jakých zaměstnanců, zda zaměstnanci D. B., M. K. a P. O., kteří však dle Dohody o dočasném přidělení zaměstnanců byly kmenovými zaměstnanci DS); v daném případě se nepodařilo DS prokázat kým a v jakém objemu byla výroba (protipožárních a nepožárních uzávěrů fakturovaných firmou P. B.) reálně provedena a v jakém rozsahu. Odvolací orgán po přezkoumání předložených materiálů konstatuje, že předmětná částka 619.834 Kč nepředstavuje prokázaný náklad vynaložený na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, kterou by mohla Vaše společnost zahrnout do základu daně ZO/2014. V daňovém řízení nebyly podmínky pro uplatnění dotčené částky v daňových nákladech ZO/2014 ve smyslu odstavce [23] až [25] v základu daně naplněny. [...] Ačkoliv byl DS oprávněn podle Čl. II Dohody o dočasném přidělení zaměstnanců jako smluvní zaměstnavatel u přidělených zaměstnanců ukládat pracovní úkoly, organizovat, řídit a kontrolovat jejich práci, dávat jim k tomu účelu závazné pokyny, vytvářet příznivé pracovní podmínky a zajišťovat bezpečnost a ochranu zdraví při práci, přesto odvolatel jako smluvní zaměstnavatel žádné důkazní prostředky prokazující rozsah práce smluvních zaměstnanců, tj. konkrétně kdo, co, kdy a kde vyráběl, nepředložil.“ (viz body [47] a [60] napadeného rozhodnutí). Soud shledává odůvodnění žalovaného srozumitelným, logickým a podloženým obsahem správního spisu.

46. V případě položky „výroba uzávěrů“ žalobkyně zúčtovala dne 31. 12. 2014 částku 1 642 865 Kč na vrub účtu 518 – Ostatní služby dokladem č. IN 90, a to v souvislosti s přijatou fakturou č. 14IN00013 vystavenou dodavatelem firmou P. B. s předmětem fakturace *refundace mezd*. S touto fakturou nebyl předložen žádný jmenný seznam zaměstnanců ani rozpis mzdových a dalších nákladů, které byly předmětným dokladem refundovány. Správce daně měl za prokázané, že výpočet uvedený na dotčeném účetním dokladu č. 14IN00013 z celkového objemu hrubých mezd všech jeho zaměstnanců neodpovídal fakturované částce ani smluvnímu ujednání v doložené Dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců, když nebyl předložen žádný jmenný seznam zaměstnanců včetně rozpisu vynaložených mzdových a dalších nákladů (viz úřední záznam č. j. 1810372/18), ačkoliv se jednalo o smluvní povinnost dle čl. III. předložené Dohody o dočasném přidělení zaměstnanců. Správce daně proto ve Výzvě požadoval, aby žalobkyně předložila přehledy mezd jednotlivých pracovníků a podala vysvětlení, proč bylo fakturováno podle rámcové dohody zrovna 75 % a jak bylo toto procento stanoveno. Žalobkyní posléze předložené listiny správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, s čímž se žalovaný ztotožnil, jak je podrobně popsáno v bodech [66] až [81] napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud poukazuje zejména na následující: „Odvolací orgán připomíná, že podle podmínek Dohody o dočasném přidělení zaměstnanců Čl. III [41] měla být refundace vyplácených hrubých mezd provedena jednorázovou úhradou na základě vystavené faktury kmenovým zaměstnavatelem, tj. firmou P. B., v posledním měsíci trvání platnosti a účinnosti smlouvy, jež byla povinna k vystavené faktuře předložit smluvnímu zaměstnavateli, tj. společnosti BB kovo s.r.o., jmenný seznam zaměstnanců včetně rozpisu vynaložených mzdových a dalších nákladů. Takový rozpis však odvolatel nedoložil. Není tak prokázán, že objem fakturované refundace je podložen skutečně vynaloženými mzdami a dalšími osobními náklady kmenového zaměstnavatele. [...] Odvolatel v průběhu daňového řízení nedoložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly objem a výši šetřených nákladů, tj. přehledy mezd jednotlivých pracovníků, výpočet částky na refundaci mezd včetně výpočtu Rámcovou dohodou smluvního procenta (75 %), a to ani na výzvu správce daně, ani

v odpovědi na seznámení.“ (viz body [73] a [77] napadeného rozhodnutí). Soud shledává i toto odůvodnění žalovaného srozumitelným, logickým a podloženým obsahem správního spisu.

47. V případě položky „stavebně montážní práce“ žalobkyně zúčtovala v průběhu roku 2014 vícero faktur v celkové výši 995 140 Kč na vrub účtu 518 – Ostatní služby, a to v souvislosti s vyúčtováním stavebně montážních prací, vystavených deklarovaným dodavatelem AVP REAL stavební s.r.o. Na fakturách deklarovaného dodavatele AVP REAL stavební s.r.o. bylo sice uvedeno, že předmětem fakturace jsou stavebně montážní práce s odkazem na konkrétní akce, avšak s uvedením celkové fakturované hodnoty za všechny akce tam uvedené, bez další specifikace. Ve Výzvě správce daně v návaznosti na jím popsané pochybnosti o reálném uskutečnění prací bylo požadováno popsat a doložit bližší specifikaci provedených stavebně montážních prací (včetně místa a času jednotlivých fakturovaných prací) a dále že tyto montážní práce byly nasmlouvány s konečnými odběrateli, včetně vysvětlení, proč náklady jsou vyšší než doložené výnosy o částku 706 380 Kč. Žalobkyní posléze předložené listiny správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, s čímž se žalovaný ztotožnil, jak je podrobně popsáno v bodech [82] až [95] napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud poukazuje zejména na následující: „[84] Montážní práce, případně stavebně montážní práce, byly DS fakturovány nejen firmou AVP REAL stavební s.r.o., ale také dalšími dodavateli, a to firmou M. R. a firmou P. B. To, že montážní práce v objemu 1.880.000 Kč prováděli zaměstnanci firmou P. B., bylo DS prokázáno (viz Zpráva, str. 13 až 15, kontrolní bod zjištění 4.) a správce daně byla tato částka akceptována jako daňově účinná. Na akci Cayman PHARMA Neratovice byly současně stavební práce také fakturovány dodavatelem firmou J. V. Montážní práce byly společností AVP REAL stavební s.r.o. fakturovány v roce 2014, avšak dle předávacího protokolu bylo dílo konečnému odběrateli předáno již v roce 2013. [86] Citovanou Rámcovou smlouvou AVP REAL stavební s.r.o. bylo sjednáno, že zhotovitel, tj. AVP REAL stavební s.r.o. bude pro objednatele, tj. BB kovo s.r.o. provádět dílo na základě dílčích smluv o provádění díla, nebo objednávek, součástí které bude konkrétní specifikace díla za účelem realizace jednotlivých zakázek objednatele, tj. vždy min. rozsah, specifikace díla, termín realizace, lhůta pro dokončení a místo plnění díla. Žádné takové listiny však DS doloženy nebyly, a nebyly předloženy ani jiné důkazní prostředky, které by je nahradily. [87] Dle Rámcové smlouvy AVP REAL stavební s.r.o. měly být faktury zhotovitele hrazeny pouze formou bezhotovostního převodu na účet zhotovitele. Avšak dle doložených pokladních dokladů byly všechny faktury hrazeny jen v hotovosti. Správcem daně však bylo zjištěno v účetnictví DS, že na účtu 211 - Pokladna byl DS v uvedený den hotovostních úhrad fakturovaných částek vykazován minusový zůstatek. Vystávají tak logicky důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, případně v jakém rozsahu daňový subjekt předmětné náklady fakticky vynaložil a je na daňovém subjektu, aby vzniklou situaci věrohodně vysvětlil a svá tvrzení podložil relevantními důkazními prostředky.“ Soud shledává i toto odůvodnění žalovaného srozumitelným, logickým a podloženým obsahem správního spisu.
48. V případě položky „zednické práce, práce na konstrukcích“ žalobkyně zúčtovala na vrub účtu 518 – Ostatní služby částky 35 090 Kč a 128 510 Kč, a to v souvislosti s fakturací od firmy J. V. s obecně formulovanou specifikací zednické práce za dohodnutou cenu a práce na vybudování svislých konstrukcí včetně materiálu na stavbě CAYMAN PHARMA Neratovice. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém provedení, příp. rozsahu fakturovaných prací, a zda byly předmětné práce předmětem smluvního ujednání s konečnými odběrateli. Ve Výzvě správce daně v návaznosti na jím popsané pochybnosti

požadoval popsat a doložit bližší specifikaci rozsahu provedených prací a dále že tyto práce byly nasmlouvány s konečnými odběrateli. Žalobkyní posléze předložené listiny správce daně vyhodnotil jako nedostatečné. Žalovaný v odvolacím řízení konal výslech svědka J. V. Poté dospěl k závěru, že závěr správce daně o neprokázání předmětné položky nákladů je správný z důvodů podrobně popsanych v bodech [96] až [112] napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud poukazuje zejména na následující: „[100] Svědek J. V. sice svou výpověď v obecné rovině potvrdil spolupráci s DS, avšak o jaké konkrétní práce na jednotlivých zakázkách se mělo jednat a v jakém období měly být prováděny, si již nepamatoval. A nebyl schopen doplnit a upřesnit ani po předložení předmětných faktur. [101] Odvolací orgán seznámil s provedeným doplňovacím řízením odvolatele písemností č. j. 25830/20 [13], na kterou odvolatel reagoval svým podáním [14], kterým své podání se stručným vysvětlením: „Odvolatel ... dokládá předávací protokoly, ze kterých je zřejmé, že avizované práce musely být provedeny pro osazení dveří a uzávěrů dle předávacích protokolů.“ doplnil o listiny, které specifikovaly akci (stavbu) a soupis konstrukcí nebo ocelových uzávěrů. Doklady neobsahují ocenění, odvolatel neuvádí a nepřirazuje listiny k určité šetřené faktuře, částce. Uvedený podpis na těchto listinách za pana J. V. nekoresponduje s podpisy na šetřených dodavatelských fakturách. Pouze v jednom případě byla uvedena stavba, akce Cayman Pharma s.r.o., Neratovice – k této se měla vztahovat šetřená faktura č. 201407 [102]; druhá šetřená faktura místo plnění žádným způsobem nespecifikovala. Dalším rozparem je skutečnost, že dokládané listiny se vztahují k jiným zakázkám [...] [107] DS dokládal své tvrzení dále také kalkulačními rozpočty, které správce daně velmi podrobně vyhodnotil na str. 34 až 36 Zprávy a odvolací orgán vyhodnocení správcem daně plně akceptuje a na tomto místě na toto odkazuje. Hodnocení správce daně bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů stanovenou v ust. § 8 odst. 1 DŘ. Faktury vydané obsahují i položku za montáže, ale nevyplývá z nich, že součástí dodávky byly zednické práce či práce na vybudování svislých konstrukcí včetně materiálu, které měla provádět firma J. V. DS předložené kalkulace jsou svým charakterem formální rozpočítání hodnoty faktur přijatých od firmy J. V. na jednotlivé zakázky bez doložení důkazních prostředků prokazujících kdy, jaké práce a v jakém rozsahu byly firmou J. V. provedeny. Prokázání skutečnosti, že na fakturách deklarované práce byly firmou J. V. skutečně provedeny a v jakém rozsahu, je v daném případě nezbytné, neboť obsah faktur vydaných DS konečným odběratelům neodpovídá skladbě položek uvedených v předložených kalkulacích, když zednické práce a stavební práce na svislých konstrukcích včetně materiálu na fakturách vydaných specifikovány nejsou a v některých případech se jedná jen prodej dveří s dopravou bez dodání prací, jak již bylo výše popsáno. [108] Dle šetřených faktur, měly být faktury hrazeny v hotovosti. Správcem daně však bylo zjištěno v účetnictví DS, že na účtu 211 - Pokladna byl DS v uvedený den hotovostních úhrad fakturovaných částek vykázován mínusový zůstatek. Vyvstávají tak logicky důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, případně v jakém rozsahu daňový subjekt předmětné náklady fakticky vynaložil a je na daňovém subjektu, aby vzniklou situaci věrohodně vysvětlil a svá tvrzení podložil relevantními důkazními prostředky.“ Soud shledává i toto odůvodnění žalovaného srozumitelným, logickým a podloženým obsahem správního spisu.

49. V případě položky „pomocné stavební práce“ žalobkyně zúčtovala na vrub účtu 518 – Ostatní služby částku 403 500 Kč v souvislosti s přijatou fakturou č. 201442 ze dne 19. 12. 2014, vystavenou dodavatelem firmou M. R. s předmětem fakturace *pomocné stavební práce – montáž protipožárních prostupů v obdobích 9-12/2014*. Místo plnění a provedení fakturovaných prací nebylo jakýmkoliv způsobem identifikováno. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém provedení, příp. rozsahu fakturovaných prací, a zda byly

předmětné práce předmětem smluvního ujednání s konečnými odběrateli. Ve Výzvě správce daně v návaznosti na jím popsané pochybnosti požadoval popsat a doložit bližší specifikaci rozsahu provedených prací a dále že tyto práce byly nasmlouvány s konečnými odběrateli. Žalobkyní posléze předložené listiny správce daně vyhodnotil jako nedostatečné. Žalovaný v odvolacím řízení konal výslech svědka M. R. Poté dospěl k závěru, že závěr správce daně o neprokázání předmětné položky nákladů je správný z důvodů podrobně popsaných v bodech [113] až [128] napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud poukazuje zejména na následující: „[...] pan M. R. na jedné straně byl schopen určit místa zakázek realizovaných jím u DS, avšak na straně druhé k vlastnímu provedení těchto zakázek nic konkrétního nesdělil: práce na jednotlivých zakázkách sám neprováděl, poněvadž práce prováděly osoby přes agenturu, avšak již neví, o jakou agenturu se jednalo; nezná osoby, které práci prováděly, ani to, kdo tyto osoby zaměstnával – v tomto ohledu tak svědeckou výpověď nebylo prokázáno, jaké činnosti agenturní pracovníci na jednotlivých zakázkách prováděli a v jakém rozsahu. Svědek nevěděl, kdo staveniště předával jemu – ani komu ho po zhotovení prací předával on, doslova uvedl: „..., vždy kolem byly zaměstnanci BB kovo s.r.o. nebo zaměstnanci P. B. Nerozlišuji tyto osoby, je to pro mě jedna Skomolenská kovovýroba.“ [...] informace o době provedení zakázek uvedené na fakturě a tvrzené svědkem se rozcházejí. [...] Ani po provedeném doplnění řízení nebyla svědeckou výpovědí M. R. prokázána realizace fakturovaných služeb tak, jak bylo deklarováno předmětnou dodavatelskou fakturou. [...] DS dokládá své tvrzení dále také kalkulačními rozpočty, které správce daně velmi podrobně vyhodnotil na str. 43 až 45 Zprávy a odvolací orgán vyhodnocení správcem daně plně akceptuje a na tomto místě na toto odkazuje. Hodnocení správce daně bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů stanovenou v ust. § 8 odst. 1 DR. Faktury vydané obsahují i položku za montáže, ale nevyplyvá z nich, že součástí dodávky byly práce, které měla provádět firma M. R. DS předložené kalkulace jsou svým charakterem formální rozpočítání hodnoty faktur přijatých od firma M. R. na jednotlivé zakázky bez doložení důkazních prostředků prokazujících kdy, jaké práce a v jakém rozsahu byly firmou M. R. provedeny. Prokázání skutečnosti, že na fakturách deklarované práce byly firmou M. R. skutečně provedeny a v jakém rozsahu, je v daném případě nezbytné, neboť obsah faktur vydaných DS konečným odběratelům neodpovídá skladbě položek uvedených v předložených kalkulacích – dodávky pomocných stavebních prací na montáži protipožárních prostupů na fakturě vydané specifikovány nejsou a ani nejsou uvedeny v kalkulacích. U výše uvedených případů se jedná jen prodej dveří s montáží a dopravou, případně montáž, ale bez dodání pomocných stavebních prací, přitom i z předložených smluv vyplývá, že následné vyplnění profilu zárubně betonovou nebo zdíci směsí a zednické začištění otvorů po montáži předmětem uvedených zakázek není. Dle smlouvy o dílo bylo provedení stavebních prací ujednáno pouze s odběratelem GTS Czech s.r.o. (fa 14/0491), přitom ale ani v případě této dodávky nebylo prokázáno, že práce provedla právě firma M. R. a v jakém rozsahu. [...] Montážní práce prováděli rovněž zaměstnanci firmy P. B., když DS v průběhu daňové kontroly měnil svá tvrzení ohledně dodavatele montážních prací k jednotlivým zakázkám. Přehled zakázek, kde montáž měla být realizována firmou P. B., předložil DS opakovaně, a to ve své písemné odpovědi na výzvu správce daně. Správcem daně v této souvislosti akceptoval částku 1.880.000 Kč, jako prokázanou ve smyslu ust. § 24 odst. 2 ZDP. [...] Dle šetřené faktury měla být tato hrazeny v hotovosti. Správcem daně však bylo zjištěno v účetnictví DS, že na účtu 211 - Pokladna byl DS v uvedený den hotovostních úhrad fakturovaných částek vykazován mínusový zůstatek. Vystávají tak logicky důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, případně v jakém rozsahu daňový subjekt předmětné náklady fakticky vynaložil a je na daňovém subjektu, aby vzniklou situaci věrohodně vysvětlil a svá

tvrzení podložil relevantními důkazními prostředky.“ (viz body [117], [118], [121], [124], [125] a [127] napadeného rozhodnutí). Soud shledává i toto odůvodnění žalovaného srozumitelným, logickým a podloženým obsahem správního spisu.

50. Jak je patrné ze shora uvedeného, správce daně ve vztahu ke všem pěti rozporovaným položkám nákladů opřel své pochybnosti o konkrétní zjištění a konkrétní důkazy, přičemž jeho závěry jsou logické a odůvodněné. Soud souhlasí se správcem daně i žalovaným, že žalobkyni se ani poté, co byla vyzvána k prokázání skutečností týkajících se oprávněnosti zahrnutí předmětných pěti rozporovaných položek do nákladů snižujících základ daně, nepodařilo prokázat, že se jedná o náklady splňující předpoklady daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Jak již bylo uvedeno výše, faktury a příjmové doklady zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace (vzájemné plnění), která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. V souvislosti s důkazy předloženými žalobkyní k oprávněnosti předmětných pěti rozporovaných položek nákladů soud pro úplnost odkazuje na následující právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63: *„Obecně lze konstatovat, že předložené důkazy musí být natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37). Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. Bylo však na stěžovatelce, aby konkrétní výtky vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného vznesla v žalobě před krajským soudem. K unesení důkazního břemene nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určitě došlo a někdo jej poskytnout musel. K tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 88, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, či ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34.“*
51. Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal v postupu žalovaného, jakož i správce daně žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
52. Závěrem soud uvádí, že neprováděl žádný z žalobkyní navržených důkazů, a to pro jejich zjevnou nadbytečnost. Předně žalobkyně naprostou většinu svých důkazních návrhů blíže nespecifikovala (žalobkyně navrhovala např. „výslech zaměstnanců“, „předávací protokoly“, „faktury k nákupu materiálu“, „fotografie“ či „čestné prohlášení“), přičemž soudu ani nedoložila žádnou listinu, kterou by soud měl k důkazu provést. Navíc žalobkyně ani neuvedla konkrétní skutková tvrzení, k jejichž prokázání by měly jí neurčitě formulované důkazní návrhy směřovat. Dále pak i sama tvrdila, že důkazy, které opětovně navrhovala k provedení v soudním řízení, již dokládala v průběhu daňového řízení, přičemž ale platí, že písemnostmi obsaženými ve správním spise se v řízení před správním soudem neprokazuje. Přitom, jak se podává v již výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 As 9/2020 - 47, *„[ž]alobce je povinen označit důkazy k jím tvrzeným skutečnostem [§ 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Písemnostmi obsaženými ve správním spise se nedokazuje (rozsudek ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).“* Pokud jde o navrhovaný výslech P. B., pak se jednalo o jednatele žalobkyně, tudíž by v řízení mohl být slyšen pouze jako účastník řízení ve smyslu § 131 zákona č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s., přičemž soud – při absenci konkrétních tvrzení, ke kterým by měl být tento účastník řízení slyšen – neshledal za potřebné pro své posouzení

jednatele žalobkyně slyšet.

VI.

Rozhodnutí soudu

53. Vzhledem k tomu, že soud shledal obě žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

54. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. listopadu 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu