



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **K. B.**, bytem D. Z., K.,
zastoupená Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou,
advokátkou,
se sídlem Hálkova 1229/44, 301 00 Plzeň

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2020, č. j. 36263/20/5200-10422-711621,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též: „*správní orgán I. stupně*“) rozhodl dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze dne 19. 3. 2019, č. j. 480177/19/2312-50522-403215 (dále též: „*rozhodnutí správního orgánu I. stupně*“), o doměření daně předchůdci žalobkyně za zdaňovací období kalendářního roku 2014 ve výši 43 245 Kč a současně byla předchůdci žalobkyně v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též: „*daňový řád*“) uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 649 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal předchůdce žalobkyně

odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 9. 2020, č. j. 36263/20/5200-10422-711621 (dále též: „*napadené rozhodnutí*“) podané odvolání zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil. Předchůdce žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojil žalobou, kterou se domáhá jeho zrušení, popřípadě i zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Obsah žaloby

2. Předchůdce žalobkyně s vyměřenou daňovou povinností nesouhlasí, resp. má za to, že byla vyměřena nesprávně. Podstatou a skutkovým vymezením doměřené daně je podle žaloby posouzení, zda se v případě výdajů ve výši 31 219 Kč (pořízení kartonových obalů) a výdajů ve výši 123 967 Kč (zprostředkování zakázek) jednalo o výdaje daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též: „*ZDP*“), tj. zda se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
3. Předchůdce žalobkyně uvedl, že obalový materiál (kartonové obaly) nakoupil za účelem obalu dveří. Pochybnosti žalovaného týkající se využití těchto obalů má původní žalobce za zcela absurdní. Neztotožňuje se s argumentací žalovaného, dle kterého ze spisového materiálu nevyplývá, že by dveře nakupoval, prodával či vyráběl. Jeho podnikatelskou činnost je totiž nutno nahlížet v širším kontextu, byl totiž spolupracujícím obchodním partnerem podnikající osoby, P. B., který byl zároveň jeho bratrem a současně jednatelem a společníkem společnosti BB kovo s.r.o. Oba bratři ve zmíněném oboru společně podnikali celý život. Předmětem podnikání zmíněných spolupracujících subjektů byla především výroba protipožárních řešení, zejména protipožárních dveří, resp. v případě původního žalobce jejich obrábění, tedy výroba uvedených protipožárních dveří. Jednalo se o hlavní sortiment podnikajících osob, přičemž se předpokládalo, že to bude právě žalobce, který bude mít kapacity pro využití obalových materiálů a v tomto ohledu tedy původní žalobce dle dohody nakoupil tyto obalové materiály za účelem následného balení zboží, které vyráběl, nebo na jehož výrobě se podílel.
4. Původní žalobce také vyjádřil nesouhlas s argumentací žalovaného týkající se výpovědi svědkyně M. K., která si nepamatovala, jaké obalové materiály jí byly dovezeny k likvidaci. K té totiž došlo již v roce 2014, a proto je zcela zřejmé, že si obsluha sběrný nemůže pamatovat všechny detaily tehdy provedených transakcí. Zmíněná svědkyně při výsledku předložila dokumentaci, ze které vyplynulo, že obalové materiály byly původním žalobcem řádně předány a následně zlikvidovány. Skutečnost, že v knize jízd není zaevidována cesta do místa likvidace, nemůže být dle předchůdce žalobkyně důvodem pro pochybnosti o tom, že k likvidaci došlo.
5. Pokud jde o zahrnutí výdaje za zprostředkování zakázek ve výši 123 967 Kč do daňových výdajů předchůdce žalobkyně, uvádí žaloba, že tento výdaj byl uplatněn na základě faktury ze dne 31. 12. 2013 vydané panem P. B.. Původní žalobce oponuje závěru správních orgánů, podle nichž daňový subjekt neprokázal, že bez předmětné zprostředkovatelské smlouvy by zakázky, jejichž obstarání bylo účtováno zmíněnou fakturou, nezískal. Předchůdce žalobkyně odkázal na to, že pan P. B. v této věci v minulosti vypovídal a vysvětlil, jakým způsobem probíhala spolupráce s původním žalobcem, přičemž potvrdil, že v rámci spolupráce došlo ke zprostředkování služeb a zakázek a dále předložil zprostředkovatelskou smlouvu s tím, že bez zprostředkování by se tyto zakázky nerealizovaly.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření krátce shrnul průběh správního řízení a podotkl, že zjištěný skutkový stav stejně jako jeho právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

napadeného rozhodnutí, jakožto i ve spisovém materiálu. Uvedl, že žalobní námitky *de facto* odpovídají námitkám vzneseným v rámci odvolacího řízení.

7. Dále žalovaný konstatoval, že předchůdce žalobkyně prostřednictvím žaloby toliko polemizuje s jednotlivými závěry uvedenými v napadeném rozhodnutí, přičemž k nim neuvádí žádné nové skutečnosti, pouze je rozporuje bez jakékoliv argumentace. Dle žalovaného nebyly žalobní námitky vymezeny dostatečně konkrétně.
8. Žalobní námitky spočívají v nesouhlasu předchůdce žalobkyně s hodnocením důkazních prostředků žalovaným. Z předloženého správního spisu je zřejmé, že správní orgán I. stupně i žalovaný provedl dokazování v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Správní orgán I. stupně i žalovaný se při hodnocení důkazů řídili platným právním řádem, zejména relevantními ustanoveními daňového řádu a zákona o daních z příjmů. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu byl předchůdce žalobkyně povinen prokazovat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání. Bylo tak zcela na jeho vůli, jaké důkazní prostředky zvolí k prokázání svých tvrzení. Předchůdce žalobkyně sice předkládal v průběhu daňové kontroly vedené správním orgánem I. stupně i v rámci řízení odvolacího určité důkazní prostředky, neodstranil však pochybnosti správních orgánů ohledně sporných daňově účinných výdajů.
9. K námitce stran pochybností ohledně využití kartonových obalů v rámci podnikatelské činnosti předchůdce žalobkyně uvedl žalovaný, že podle jeho názoru tyto pochybnosti absurdní nejsou. Žalobce provedl dokazování původním žalobcem předložených a navržených důkazních prostředků v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž své závěry a pochybnosti detailně, zcela logicky a uceleným způsobem osvětlil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž také současně odkázal.
10. Pokud jde o námitku, podle níž měla být podnikatelská činnost předchůdce žalobkyně posuzována v širším kontextu, v jehož rámci předpokládal využití kartonových obalů na zboží, jež vyráběl, uvedl žalovaný, že to byl právě předchůdce žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno a bylo zcela na jeho vůli, jakými důkazními prostředky a jakým způsobem svá tvrzení prokáže. Relevantní závěry žalovaného týkající se tohoto problému byly také řádně zdůvodněny v napadeném rozhodnutí.
11. Přestože jsou v žalobě rozporovány závěry plynoucí ze svědecké výpovědi M. K., která si dle žaloby nemůže pamatovat všechny transakce, které před šesti lety vyřídila, žalovaný podotýká, že to je sice pravda, byl to však právě předchůdce žalobkyně, kdo navrhl prokázat svá tvrzení výsledkem dané svědkyně. Skutečnost, že si svědkyně na provedenou transakci nepamatovala, měla za následek neunesení důkazního břemena a důkazní nouzi předchůdce žalobkyně. Předchůdci žalobkyně nic nebránilo navrhnout nebo předložit relevantní důkazní prostředky, ale ten tak neučinil.
12. K absenci zápisu jízdy do místa likvidace v knize jízd žalovaný uvedl, že z této skutečnosti lze dovodit jako jeden z možných závěrů ten, že se jízda do místa likvidace vůbec neuskutečnila. Předchůdce žalobkyně žádné jiné důkazní prostředky za účelem prokázání faktické likvidace papírových kartonů nepředložil ani nenavrhl.
13. K námitkám předchůdce žalobkyně proti nenaplnění základní podmínky vynaložení úsilí a snahy P. B. k tomu, aby předchůdce žalobce zakázky od společnosti BB kovo s. r. o. získal, žalovaný podotkl, že si P. B. v rámci svědecké výpovědi nepamatoval, zda v roce 2013 vůbec předmětnou smlouvu o zprostředkování ze dne 4. 1. 2013 uzavřel. Dále si nebyl schopen vybavit ani specifikovat, pro jakou třetí stranu zakázky zprostředkoval a jak byla stanovena částka za zprostředkování na faktuře. Tvrzení, že plnění (zprostředkování

zakázek) bylo výdajem daňově účinným dle § 24 odst. 1 ZDP, se nedalo svědeckou výpovědí P. B. prokázat. Z důkazních prostředků, které byly předloženy, vyplývá, že P. B. zprostředkoval předchůdci žalobkyně zakázky pouze pro společnost BB kovo s. r. o., jejímiž jedinými společníky byl v té době žalobce a právě P. B.. Jediným jednatelem této společnosti je P. B.. Za situace, kdy zprostředkovatel i zájemce o zprostředkování jsou jedinými společníky této společnosti a zprostředkovatel je zároveň jediným statutárním orgánem, je přímo na vůli těchto osob, zda k uzavření předmětných smluv a realizaci předmětných zakázek dojde. Předchůdce žalobkyně neprokázal, že by bez předmětné smlouvy o zprostředkování zakázky nezískal, přičemž se naopak uzavření předmětné smlouvy o zprostředkování jeví jako účelové.

Obsah správního spisu

14. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti. Dne 19. 2. 2018 zahájil správní orgán I. stupně u předchůdce žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014. Předchůdce žalobkyně v tomto zdaňovacím období podal daňové přiznání, ve kterém vykázal příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP. Výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnil předchůdce žalobkyně ve skutečné výši. Správní orgán I. stupně měl mj. pochybnosti o výdajích vynaložených za pořízení kartonových obalů na dveře v celkové výši 31 219 Kč a o výdajích za zprostředkování zakázek v celkové výši 123 967 Kč, které předchůdce žalobkyně deklaroval jako výdaje daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Předchůdce žalobkyně předložil správnímu orgánu I. stupně po svém seznámení se s výsledky kontrolního zjištění dne 23. 1. 2019 listinné důkazní prostředky. Výsledek provedeného dokazování byl závěr správního orgánu I. stupně, jenž se promítl do zprávy o daňové kontrole, podle níž předchůdce žalobkyně neprokázal, že uvedené výdaje jsou výdaji daňově účinnými ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
15. Dne 19. 3. 2019 vydal správní orgán I. stupně dodatečný platební výměr, proti němuž předchůdce žalobkyně brojil odvoláním. V jeho rámci se původní žalobce domáhal provedení důkazů svědeckou výpovědí M. K. a P. B.. Žalovaný tyto výsledky skutečně dne 27. 5. 2019 k důkazu provedl. Následně žalovaný seznámil předchůdce žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a vyzval jej k vyjádření. Předchůdce žalobkyně žádné další důkazy nenavrhl. Žalovaný uzavřel, že ani přes doplnění odvolacího řízení nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a vydal napadené rozhodnutí, kterým odvolání předchůdce žalobce zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

Posouzení věci krajským soudem

16. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
17. Usnesením ze dne 10. 11. 2021, č. j. 77 Af 32/2020-67, rozhodl soud o procesním nástupnictví po v průběhu řízení zemřelém původním žalobci, panu R. B., a to tak, že na straně žalobce se bude nadále pokračovat s jeho dědičkou, paní K. B..
18. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud 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.
19. Soud ve věci uskutečnil jednání. Konalo se dne 26. 1. 2022 a zúčastnila se jej zástupkyně žalobkyně a zmocněnec žalovaného. Zástupkyně žalobkyně při přednesu žaloby odkázala

na její písemné vyhotovení s tím, že míní žalobu doplnit a konkretizovat. Uvedla, že původní žalobce podnikali se svým bratrem, P. B., nejprve jako fyzické osoby, posléze založili společnost BB kovo s. r. o. Oba byli jejími vlastníky s rovným podílem, ale jejím jednatelem byl výlučně P. B.. Původní žalobce se specializoval na kovoobrábění, pro oba byla důležitá vzájemná spolupráce při naplňování podnikatelského záměru, kterým byla produkce protipožárních uzávěrů, oken, dveří, a to té nejvyšší protipožární kvality. Původní žalobce měl zajistit výrobu uzávěrů následně plněných příslušnými dveřmi či okny. Spolupráce se odehrávala v rámci jediného výrobního areálu ve Skomelnu. V roce 2013 se bratři domluvili, že původní žalobce bude výrobky i balit. Spolupráce pak trvala až do roku 2017, kdy skutečně původní žalobce výrobky i balil. Na tuto spolupráci bylo ostatně možno usuzovat i z další činnosti obou bratrů a společnosti BB kovo s. r. o. Právě v této souvislosti pak původní žalobce vynaložil výdaj na pořízení kartonových obalů, které bylo následně nutno zlikvidovat, neboť byly znehodnoceny v důsledku povětrnostních vlivů.

20. Zástupkyně žalobkyně se v rámci svého přednesu vyjádřila i k výdaji vynaloženému na zprostředkování zakázek. Uvedla, že především tvrdí, že předmětná faktura na částku 123 967 Kč vůbec neměla být součástí provedené daňové kontroly, neboť jí bylo účtováno za zprostředkování z roku 2013, do roku 2014 spadala toliko svou splatností. Dále sdělila, že P. B. zprostředkoval původnímu žalobci zakázky, které pak společnost BB kovo s. r. o. fakturovala koncovým zákazníkům. Kvůli úmrtí původního žalobce najala nyní společnost BB kovo s. r. o. na činnosti, které realizoval, nové zaměstnance.
21. Zástupkyně žalobkyně následně navrhla provedení důkazů k prokázání svých tvrzení. Kromě těch, které byly obsaženy v žalobě (návrh výsledkem původního žalobce, který již nebylo objektivně možno provést, výslech svědka P. B. a internetovými stránkami společnosti BB kovo s. r. o.), navrhla provést důkaz výpisem z obchodního rejstříku společnosti BB kovo s. r. o., aby prokázala, že původní žalobce a jeho bratr byli společníky, vytištěnou verzí internetových stránek společnosti BB kovo s. r. o. k prokázání jejího podnikatelského zaměření, dále fakturami z roku 2013 včetně předávacích protokolů k prokázání zprostředkování zakázek, fakturou za zprostředkovatelskou činnost, smlouvou o zprostředkování z 1. 1. 2013, dohodami o provedení práce z 29. 7. 2021 a z 1. 7. 2019 a pracovní smlouvou ze dne 4. 1. 2022, kterými chtěla prokázat, že na činnosti, které realizoval původní žalobce, musela být najata společnost BB kovo s. r. o. další pracovní síla, a konečně příjmovým pokladním dokladem vztahujícím se ke kartonovým obalům.
22. Soud žádný z navržených důkazů neprovedl. Pokud jde o důkazy, které jsou obsaženy již ve správním spisu (smlouva o zprostředkování z 1. 1. 2013, příjmový pokladní doklad vztahující se ke kartonovým obalům, a část faktur za zprostředkovatelskou činnost včetně předávacích protokolů) nebylo dokazování nutné. Zbylé důkazy pak byly zjevně nadbytečné. Výpis z obchodního rejstříku nebylo nutné provádět, neboť nikdo nezpochybňoval majetkovou strukturu společnosti BB kovo s. r. o., ani skutečnost, že jejím jediným jednatelem byl P. B.. Stejně tak nebylo v řízení nijak sporné obchodní zaměření společnosti BB kovo s. r. o., proto nebylo nutné provádět důkaz obsahem jejích internetových stránek. Dohody o provedení práce ze dne 1. 7. 2019 a 29. 7. 2021 soud neprováděl, neboť se netýkaly sporného období, což platí i pro pracovní smlouvu ze dne 4. 1. 2022. Není zřejmé, jakým způsobem by mohla zjištění plynoucí z těchto pracovněprávních dokumentů být přínosná pro řešení sporných otázek v tomto řízení. Provedeny pak nebyly ani zbylé faktury a předávací protokoly mezi původním žalobcem a společností BB kovo s. r. o., protože jde o doklady obdobné těm, které jsou již ve správním spise a ani ony nemohly přinést ve věci nic nového. Žalobkyně navíc netvrdila, že by

správní orgány k těmto důkazům nepřihlédly, resp. že by tyto důkazní prostředky zcela opominuly; ze správního spisu je patrné, že předchůdce žalobkyně byl vyzván k předložení seznamu zakázek, jež mu byly zprostředkovány, ten ale nikdy nepředložil. Za takové situace nelze doplňovat skutkový stav zjištěný v daňovém řízení novými důkazy, které jsou vnášeny až do řízení před soudem, ačkoliv mu nic nebránilo je uplatnit již v řízení správním. Navíc nelze přehlédnout, že i tyto, nově k důkazu navržené litiny, dokládají pouze zakázky realizované ve vztahu ke společnosti BB kovo s. r. o., pročez nejsou způsobilé přinést do skutkového stavu nic nového. Soud nevyslechl ani pana P. B. v procesním postavení svědka, neboť ten již byl k rozhodným okolnostem slyšen v rámci daňového řízení. Jeho výsledku byla ostatně přítomna i nynější zástupkyně žalobkyně, která uplatnila i své právo klást mu dotazy. Není tedy zřejmé, jaká nová zjištění by bylo možno od takového výsledku očekávat, což ani sama žalobkyně nesdělila.

23. Za stranu žalovanou jednala před soudem Mgr. Mertová, která ve svém vyjádření odkázala na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a obsah správního spisu.
24. Soud nejprve s ohledem na tvrzení žalobkyně, se kterým byl soud konfrontován až v rámci vystoupení její zástupkyně během jednání ve věci dne 26. 1. 2022, podle něhož neměla být faktura za zprostředkování zakázek znějící na částku ve výši 123 967 Kč vůbec předmětem daňové kontroly, neboť byla vystavena za období roku 2013, uvádí následující. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba proti rozhodnutí správního orgánu obsahovat mj. žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Dle § 71 odst. 2 s. ř. s. pak platí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.
25. K tomu soud nejprve konstatuje, že námitka uplatněná žalobkyní až v průběhu jednání týkající se časového rozsahu daňové kontroly nepochybně konstituuje samostatný žalobní bod. Obecně se za žalobní bod v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spojením jak skutkových tvrzení, tak i jejich právního posouzení. Žalobní bod se sice může v zásadě skládat z několika dílčích námitek, ty však musejí být spojeny jednotou skutkového tvrzení a jeho právního posouzení. Ze žaloby, která byla soudu v projednávané věci doručena dne 23. 11. 2020, je přitom zjevné, že míří v celém svém obsahu na problém správného zjištění skutkového stavu týkajícího se daňové účinnosti výdaje vynaloženého ve výši 123 967 Kč na zprostředkování zakázek. Konkrétně ve vztahu k tomuto výdaji žaloba ve stručnosti (příslušná argumentace bude podrobněji rozebrána níže v tomto rozsudku) uvádí, že z dokazování provedeného v rámci daňového řízení lze dovodit, že podmínky daňové účinnosti tohoto výdaje byly splněny.
26. Pokud pak žalobkyně v rámci ústního přednesu žaloby svou zástupkyní počala tvrdit, že tento výdaj vůbec neměl být orgány finanční správy v rámci daňové kontroly brán v potaz, neboť nespadá do vymezeného rozsahu daňové kontroly, pak jde očividně o nový žalobní bod. Tato námitka totiž vede k otázce, zda byl správními orgány respektován rozsah daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 2 daňového řádu, jak byl vymezen při jejím zahájení. Jedná se o otázku odlišnou od té, kterou nastolovala žaloba v dosavadní podobě, totiž zda správní orgány náležitě zjistily skutkový stav, tedy zda s ohledem na v daňovém řízení provedené dokazování (respektive i s ohledem na důkazy, které byly předloženy spolu se žalobou) ob stojí jejich závěr o daňové neúčinnosti daného výdaje.
27. Uplatnění takového nového žalobního bodu však brání již nastolená koncentrace řízení. Je

zcela evidentní, že dne 26. 1. 2022 již lhůta pro podání žaloby uplynula. Pouze pro přehlednost tak soud dodává, že ze správního spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni (resp. zástupkyni původního žalobce) doručeno dne 21. 9. 2020. Proto žaloba, podaná u soudu dne 23. 11. 2020, byla sama podána poslední den citované dvouměsíční lhůty dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Nově uplatněný žalobní bod je tedy nepřipustný, protože se jím soud dále nezabýval.

28. Žalobkyně tedy uplatnila ve své žalobě včas jediný žalobní bod, v němž se v rámci dílčích žalobních námitek tvrdí, že správními orgány byl v projednávané věci nedostatečně, respektive nesprávně, zjištěn skutkový stav věci (a v jeho důsledku je vadné i právní posouzení). Konkrétně se žalobkyně vymezuje vůči dvěma závěrům správních orgánů, které byly, ovšem vedle dalších, jež žalobou napadeny nejsou, zjištěny v rámci provedené daňové kontroly. Jsou jimi jednak závěr o daňové neúčinnosti výdajů jejího právního předchůdce vynaložených na pořízení kartonových obalů na dveře v celkové výši 31 219 Kč, jednak závěr o daňové neúčinnosti výdajů vynaložených na zprostředkování zakázek v celkové výši 123 967 Kč. Tyto závěry jsou přitom vybudovány na tom, že se původnímu žalobci nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně daňové účinnosti konkrétních výdajů, tedy že původní žalobce v rámci správního řízení neunesl břemeno důkazní, jež ho ohledně prokázání této skutečnosti tížilo.
29. K obsahu žaloby soud uvádí, že koncepce žaloby a žalobních bodů zásadním způsobem ovlivňuje následný soudní přezkum, neboť právě prostřednictvím žalobních bodů žalobkyně pomyslně vymezuje hřiště, na kterém se tento přezkum odehrává. Jak vyjádřil Nejvyšší správní soud, „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobcům povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k nim a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považují žalobci napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. k tomu obdobné závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, čj. 4 Azs 149/2004-52). Soud pak je povinen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v mezích uplatněných žalobních bodů, jak stanoví § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. Soud zásadně není oprávněn za žalobce dotvářet jejich argumentaci, nebo dokonce sám pátrat po jiných možných důvodech, pro které by mohla být žaloba úspěšná, než které jsou uplatněny v žalobě. Jedná se tu o projev zásady dispozitivnosti soudního řízení správního, podle něhož je věcí žalobce, aby sám určil okruh otázek, kterými se má soud zabývat, a také o zájem na zachování rovnosti stran. Ta nesmí být narušována tím, že soud bude jednu stranu sporu podporovat vlastními argumenty.

a) obecně ke zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení

30. Jelikož se v projednávané věci jedná o námitku nesprávně zjištěného skutkového stavu, považuje soud za vhodné vyjádřit se v krátkosti ke způsobu zjišťování skutkového stavu v daňových řízeních.
31. Základní limity zjišťování skutkového stavu v daňových řízeních vyplývají ze zákonného vymezení účelu správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

stanovení daně. Jak už správní soudy opakovaně ve své rozhodovací činnosti vyložily, tento cíl je třeba vykládat právě s důrazem na význam slova „správné“, tedy odpovídající materiální spravedlnosti, a nelze je ztotožňovat se zájmem na maximalizaci daňového výnosu (k tomu srovnej např. závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33). Jelikož citované ustanovení upravuje cíl správy daně, má značný význam i pro výklad dalších institutů daňového řízení, zejména ve sporných situacích. Pro projednávanou věc je pak podstatné, že i v ní se uplatní ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové tvrzení podané daňovým subjektem, stejně jako úprava dokazování v daňovém řízení vtělená zákonodárcem do ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu pak platí: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“ Toto ustanovení konstatuje primární oprávnění, ale i odpovědnost a z něj vyplývající povinnost správce zajistit řádný skutkový podklad umožňující naplnění cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daně. Toto ustanovení nicméně není možno vykládat izolovaně tak, že by daňové řízení bylo ovládáno vyšetřovací zásadou, v jejímž rámci by byla povinnost správce daně, aby zajistil naplnění účelu správy daní.

32. Zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení je totiž spíše založeno na vzájemné interakci správce daně a daňového subjektu, jejíž základní obrysy jsou vymezeny úpravou důkazních povinností a z ní vyplývajících břemen v § 92 odst. 3–7 daňového řádu a jež jsou dále popřípadě rozvedeny v dalších, speciálních ustanoveních daňového řádu. V této souvislosti je nepochybně dána primární povinnost daňového subjektu prostřednictvím svého tvrzení vymezit okruh relevantních skutečností a rovněž všechny skutečnosti, jež jsou v příslušném tvrzení obsaženy, také prokázat, jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Tuto svou primární povinnost plní daňový subjekt především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Na tuto primární povinnost navazuje pak vymezení těch skutečností, které naopak prokazuje správce daně, obsažené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Z nich je zásadní zejména povinnost správce daně prokázat důvodnost svých případných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňovým subjektem předložených primárních důkazů upravená v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prostřednictvím prokázání důvodnosti svých pochybností se totiž může správce daně procesně relevantně vymezit vůči tvrzením a prvotním důkazům předloženým k jejich prokázání daňovým subjektem. Takové vymezení, je-li provedeno náležitým způsobem a správce daně unese své důkazní břemeno ohledně důvodnosti svých pochybností (aniž by ovšem musel prokazovat, že určité údaje tvrzené daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu s realitou; správce daně musí prokázat právě jen důvodnost svých pochybností o nich), má pak za následek tzv. přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt, kterému dále náleží povinnost prokazatelné pochybnosti správce daně rozptýlit případnými dalšími důkazními návrhy. K tomuto postupu srovnej dlouhodobou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, či ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49.
33. V konečném důsledku tedy odpovědnost za prokázání svých daňových tvrzení nese daňový subjekt. Je jeho právem, ale i povinností, navrhnout k prokázání svých tvrzení dostatečné důkazy. Pokud se jím navržené důkazy ukážou být neprůkaznými, nevěrohodnými či jinak vadnými, pokud z nich tedy nelze vyvodit ty skutkové závěry, které prokazují tvrzení daňového subjektu, je to situace, která jde procesně k tíži právě daňového subjektu, neboť je to on, kdo neunese své důkazní břemeno. K tomu se sluší doplnit, že ani po daňovém subjektu se nežádá, aby jím tvrzené skutečnosti byly prostřednictvím dokazování prokázány s absolutní jistotou. Jak dovodil i Nejvyšší správní

soud ve svém rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37: „*postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.*“

b) výdaj ve výši 31 219 Kč vynaložený na pořízení kartonových obalů

34. Ve vztahu k prvému spornému závěru správních orgánů týkajících se výdajů v celkové výši 31 219 Kč vynaložených na pořízení kartonových obalů dveří, je nutno konstatovat následující. Žalobkyně zpochybňuje závěry správních orgánů, podle nichž není možno považovat tyto výdaje za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, tedy za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s poukazem na to, že měly vzít do úvahy podnikání jejího předchůdce v poněkud širším kontextu, než skutečně učinily. Právě z tohoto širšího kontextu je dle jejího názoru patrné, že původní žalobce byl spolupracujícím obchodním partnerem svého bratra, P. B., a také byl jednatelem a společníkem společnosti BB KOVO s.r.o. Předmětem podnikání těchto spolupracujících subjektů pak byla výroba protipožárních řešení, zejména protipožárních dveří, v případě předchůdkyně žalobkyně obrábění. Přitom se předpokládalo, že to bude právě předchůdce žalobkyně, kdo bude mít kapacity pro využití obalových materiálů. V tomto ohledu proto předchůdce žalobkyně nakoupil tyto obalové materiály za účelem následného balení dveří, které vyráběl, či na jejichž výrobě se podílel.
35. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že předchůdce žalobkyně ke zjištění správce daně I. stupně týkajícího se daňové účinnosti výdaje na pořízení kartonových obalů na dveře, opakovaně sděloval, že tyto pořídil s dalším záměrem jejich využití při obchodní činnosti; je to patrné jak z jeho vyjádření ze dne 10. 2. 2019, jež bylo později správcem daně I. stupně převzato do zprávy o daňové kontrole, ale také z původním žalobcem podaného odvolání. Jako správné je však třeba současně vyhodnotit závěry správních orgánů obou stupňů, že žalobce o těchto svých obchodních záměrech nepředložil žádný konkrétní důkaz. Tyto záměry tak zůstaly v průběhu celého daňového řízení pouze v rovině tvrzení. Ostatně, zůstalo tomu tak i v průběhu soudního řízení správního. Jak je patrné z textace žaloby, má žalobkyně patrně zato, že dostatečným důkazem o obchodních plánech a záměrech jejího předchůdce je pouhý poukaz na obchodní činnost společnosti BB KOVO s.r.o., případně na obchodní činnost bratra původního žalobce. Tak tomu však není.
36. Poukázat je nutno především na odvolání původního žalobce směřující proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně I. stupně, v němž ten tvrdil, že poškození nakoupených obalových materiálů bylo důsledkem dlouhého čekání na materiály, které měly být do kartonů posléze zabaleny s tím, že došlo k průtahům v jejich výrobě. Soudu se jeví být pravděpodobným, že pokud by se situace vskutku měla tak, jak předchozí žalobce tvrdil v průběhu daňového řízení, pak by nemohl mít žádný problém jím připravovanou či zamýšlenou obchodní činnost, k níž potřeboval ony kartonové obaly, také doložit. Pokud by navíc skutečně byla tato obchodní činnost již v takové fázi rozvoje, že bylo nutno dopředu zajistit obalové materiály a již se toliko čekalo na samotné vyrobení zboží, jež mělo být do těchto obalů zabaleno, jeví se zcela nepravděpodobným, že by o takovéto činnosti dosud neexistovala jakákoli dokumentace (v širokém slova smyslu), tedy především smlouvy, ale i objednávky, zakázkové listy, technické dokumentace atd. Předložení takovýchto obchodních listin by nepochybně mohlo přinést v důsledku jiné posouzení věci. Pokud však původní žalobce nebyl po celou dobu vedení daňového řízení schopen žádný takový materiální důkaz o takové plánované obchodní činnosti předložit, přestože ji sám popisoval jako velmi blízkou realizaci, musí soud přisvědčit závěru

správních orgánů, že se mu tuto činnost v daňovém řízení prokázat vskutku nepodařilo.

37. Stejný závěr v této věci učinil soud také ve vztahu k tvrzením obsaženým v žalobě. Pokud se v ní uvádí, že „se předpokládalo“, že to bude právě žalobce, kdo bude mít kapacity pro využití obalových materiálů, a že tedy žalobce „dle dohody“ nakoupil tyto obalové materiály za účelem následného balení zboží, bylo by namísto tato tvrzení zpřesnit uvedením, na základě čeho se předpokládalo, že to bude žalobce, kdo zajistí obalové materiály, respektive konkretizovat onu tvrzenou dohodu, dle které žalobce tyto obalové materiály nakoupil.
38. Tato zcela konkrétní tvrzení a je prokazující konkrétní důkazy bylo povinností právního předchůdce žalobkyně předložit správním orgánům. Pak by předchůdce žalobce mohl unést své důkazní břemeno. To naopak není možno unést jen poukazem na vágně vymezený „širší kontext“ podnikatelské činnosti původního žalobce, jak se uvádí v žalobě. Z tohoto kontextu totiž v žádném případě samo o sobě nevyplývá, že původní žalobce skutečně měl v rámci své obchodní činnosti či připravované obchodní činnosti nakoupit právě 348 kusů kartonových obalů na dveře určitých rozměrů. Mezi jejich pořízením a podnikatelskou činností žalobce neexistuje konkrétní spojitost, která by prokázala, že kartonové obaly byly skutečně původním žalobcem nakoupeny pro jím tvrzené použití. Jistě to není obecně vzato vyloučeno; takový závěr však pochopitelně nestačí k unesení důkazního břemene, k tomu by bylo třeba, aby takový závěr byl prokázán s vysokou mírou pravděpodobnosti, což se ale nestalo. I v tomto směru se totiž projevuje povinnost daňového subjektu obstarat si pro svá skutková tvrzení dostatečné důkazy, resp. povinnost nést příslušnou odpovědnost, pokud takovými důkazy nedisponuje. Naopak, platila-li by teze, z níž vychází žaloba, totiž že postačí poukaz na „širší kontext“ podnikání původního žalobce, pak by v podstatě ztratilo dokazování v daňovém řízení svůj smysl, neboť v širším kontextu by mohlo koneckonců být mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zahrnuje ledacos, aniž by takové zahrnutí mohly orgány finanční správy jakkoli přezkoumat. Ve výsledku by stanovení daně z příjmů bylo záležitostí libovůle či ochoty samotných daňových poplatníků, což zjevně není zákonem sledovaný cíl.
39. Reflexi povinnosti daňového subjektu opatřit si a následně popřípadě správci daně předložit potřebné důkazy k prokázání vlastních daňových tvrzení lze pak nalézt i ve vztahu ke druhé dílčí námitce, kterou žalobkyně uplatnila vůči skutkovým závěrům správních orgánů ohledně výdajů vynaložených na pořízení kartonových obalů. Tu se jedná o jejich závěr, že výdaje vynaložené na pořízení kartonových obalů není možno považovat ani za výdaje dle § 24 odst. 1 písm. zg) ZDP, tedy vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků. V této dílčí námitce žalobkyně správním orgánům vytýká, že nesprávně vyhodnotily výsledky svědecké výpovědi M. K., která si dle názoru žalobkyně nemůže od roku 2014 pamatovat všechny detaily týkající se likvidace znehodnocených obalů, přičemž předložila dokumentaci, která likvidaci prokazuje. Skutečnost, že v uvedený den nebyla v knize jízd evidována cesta do místa likvidace, dle žalobkyně nevyvolává pochybnosti o tom, že k likvidaci došlo.
40. Žalobkyně v této souvislosti opět polemizuje se skutkovými závěry správních orgánů, respektive s jejich hodnocením provedených důkazů. K tomu je třeba předeslat, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu se hodnocení důkazů v daňovém řízení řídí zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně je podle tohoto ustanovení povinen hodnotit důkazy podle své úvahy a posuzovat důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

41. Soud tedy přezkoumal závěry správních orgánů týkajících se okolností tvrzené likvidace znehodnocených kartonových obalů. Zjistil přitom, že původní žalobce v daňovém řízení uváděl, že povětrnostními vlivy znehodnocené kartonové obaly již nebylo možno použít pro účel, jemuž měly původně sloužit (ochrana dveří při přepravě), ani k jinému možnému účelu, a proto byly předány do sběrného dvora. To původní žalobce uvedl v rámci svého podání ze dne 10. 2. 2019, k němuž připojil kopii příjmového pokladního dokladu vystaveného M. K. - nakládání s nebezpečnými odpady, provozovna Zbiroh, bez vyplněného čísla evidence. Na tomto dokladu stojí, že byl vystaven dne 16. 12. 2014, že byly předány papírové lepenkové obaly (150101) o hmotnosti 1 340 kg a že tyto byly přijaty zdarma.
42. Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že správce daně I. stupně konstatoval, že z předložených knih jízd v tento den nebyla jízda ze Skomelna do Zbirohu evidována a odvoz obalů nebyl původním žalobcem ani nijak jinak doložen. Předložený příjmový pokladní doklad vystavený paní M. K. pak s ohledem na absenci uvedení čísla dokladu a částky za provedenou službu likvidace nemá náležitosti účetních dokladů, přičemž nelze předpokládat, že sběrna provede výkup obalů určených k likvidaci zdarma, neboť by náklady na tuto likvidaci musela následně hradit sama.
43. Původní žalobce pak ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně I. stupně rozporoval celkově závěry správce daně I. stupně ohledně daňové účinnosti výdajů vynaložených na nákup obalových kartonů, ale specificky k jejich likvidaci se nevyjádřil; toliko navrhl – vedle dalších – důkaz výsledkem M. K.. Tento výslech byl v rámci odvolacího řízení skutečně proveden, a to dne 27. 5. 2019. Svědkyně K. v něm uvedla, že v roce 2019 papír buď vykupovali, nebo brali zdarma, podle toho, jak vypadal. Od pana R. B. v roce 2014 nic nevykoupila, vzali to zdarma, jednalo se o nějaký papír. Pokud jde o doklady, ty tehdy na papír nevystavovali, asi se to tehdy ještě nemuselo. Doklad pro pana R. B. v roce 2014 vystavila ona. Původním žalobcem předložený příjmový pokladní doklad vystavila, podpis je její. Netuší, proč není označen evidenčním číslem. Nedokázala si vzpomenout, zda se jednalo o materiál určený k likvidaci. V té době ještě neměli kontrakt s firmou, pro který by papír vykupovali, asi u nich ten papír zůstal, dokud někoho nenašli. Svědkyně si ani nebyla schopna vzpomenout, jak převzatý materiál vypadal. Číslo 15010, jež se objevuje na příjmovém pokladním dokladu, je kódem papírového obalu, pod nímž je veden veškerý papír. Svědkyně si nevybavovala, proč byl materiál převzat zdarma, mohl být špatný, mokrý. Na dotaz, jak konkrétně byl materiál poškozen, uvedla, že si nepamatuje. Na výzvu správce daně, aby svědkyně doložila záznam o přijatém papírovém odpadu v evidenci, kterou vede ze zákona o odpadech, uvedla, že v evidenci za rok 2014 není jediný záznam s kódem 150101. V seznamu partnerů není ani nikdo, kdo by od nich toho roku papír vykupoval. Svědkyně dále předložila stvrzenku o převzetí 1 340 kg papírových lepenkových obalů převzatých zdarma, rovněž bez čísla evidence. Jiná stvrzenka o výkupu papíru zdarma v evidenci podniku svědkyně za rok 2014 není. Konečně svědkyně znovu zopakovala, že si nepamatuje, v jakém stavu papír byl, možná byl mokrý, neví, co se s ním dále stalo. Nezná osobu, která jej přivezla, ani jakým autem. Nezná ani pana R. B.. Proč je na dokladu napsána osoba R. B., vysvětlila svědkyně tak, že osoba jí předávající papír jí zřejmě sdělila, na jaké jméno má doklad napsat, a musela se prokázat průkazem totožnosti, ne vždy se ale doklad vypisuje na předávající osobu. Nepamatovala si již, jak to tehdy bylo.
44. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 6. 2020 uvedl žalovaný, že svědecká výpověď paní M. K. neosvědčila tvrzení daňového subjektu, že se v daném případě jednalo o likvidaci předmětných kartonových obalů. Poukázal přitom na to, že podle § 24 odst. 1 písm. zg)

ZDP, dle něhož by jako daňově účinný výdaj bylo možno uznat výdaje vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovaru a hotových výrobků, k prokázání likvidace je však daňový subjekt povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty a uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace. Takový protokol však původní žalobce nepředložil, ani neprokázal, jaké zboží bylo zlikvidováno a jakým způsobem. Slyšená svědkyně sice převzetí poškozeného papíru potvrdila, nebyla ale schopna likvidované předměty specifikovat, stejně jako neuměla určit čas a osobu, která likvidaci prováděla. Dle předložených knih jízd nebyla evidována jízda za účelem odvozu likvidovaných zásob ze Skomelna do Zbirohu.

45. Ve svém vyjádření ze dne 7. 7. 2020 k tomu pak původní žalobce sdělil, že nelze očekávat, že si svědek bude pamatovat všechny detaily určité transakce po několika letech. Svědkyně doložila všechny doklady, které po ní byly správcem daně žádány. Není logické, aby správce daně vyžadoval po běžných osobách, aby si jednotlivé transakce detailně pamatovaly. Svědkyně ani neměla povinnost takovou dobu skladovat likvidační protokoly. Argumentace správních orgánů je proto absurdní. Původní žalobce uzavřel, že má likvidaci znehodnocených obalových kartonů za prokázanou.
46. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný poukázal na důkazní břemeno, které podle § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo právě předchůdce žalobkyně, aby prokázal, že k likvidaci znehodnocených obalů došlo tak, jak tvrdí.
47. Soud konstatuje, že se žalobkyní lze souhlasit potud, že je zcela pochopitelné, že svědek, tedy osoba, která má vypovídat o tom, co svými smysly vnímala, zpravidla nebude schopen reprodukovat skutkový děj do všech jeho detailů po uplynutí i významně kratšího času, než je 6 let. Přisvědčit je také možno tvrzení žalobkyně, které je obsaženo ve vyjádření jejího předchůdce po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, podle něhož by naopak to, že by svědek vypovídal s takovým časovým odstupem velmi detailně, mělo být spíše důvodem k závěru o jeho nedůvěryhodnosti. Ovšem s ohledem na to, že to je právě žalobkyně, kterou tíží břemeno důkazní ohledně jejího vlastního tvrzení, že došlo k likvidaci znehodnocených obalových kartonů, jdou tyto skutečnosti právě a jen k její tíži. Byla to totiž ona (resp. její právní předchůdce), kdo výslech svědkyně K. navrhl, a to právě za účelem prokázání těchto tvrzení. Soudu nezbyvá, než na tomto místě znovu zopakovat, co již uvedl výše: byl to předchůdce žalobkyně, kdo byl povinen unést důkazní břemeno ohledně svého vlastního tvrzení, jakým způsobem bylo naloženo s poškozenými obalovými kartony. Správním orgánům je třeba přisvědčit v tom, že dle § 24 odst. 1 zg) ZDP navíc měl být o tvrzené likvidaci vyhotoven protokol s předepsanými náležitostmi. Žádný takový protokol předložen nebyl. Tím, že nedošlo k jeho předložení, připravila se žalující strana o klíčový důkaz, kterým by mohla jí tvrzené provedení likvidace bez potíží prokázat. To, že zřejmě takový protokol ani vyhotoven nebyl, jistě ještě samo o sobě neznamená, že žalující strana již likvidaci nemohla prokázat i jinými důkazními prostředky (ostatně i proto byly v daňovém řízení provedeny důkazní návrhy předchůdce žalobkyně), ale nelze nevidět, že již tím samým se důkazní situace žalující strany přece jen značně zkomplikovala, a to právě mj. s ohledem na faktor plynutí času, který má tendenci oslabovat všechny důkazní prostředky, tím spíše svědecké výpovědi. Na spornou situaci je tedy třeba pohlížet tak, že žalující strana se prostřednictvím návrhu na slyšení svědkyně K. pokusila překlenout svou důkazní nouzi vyplývající z absence zákonem předvídaného protokolu o tvrzené likvidaci kartonových obalů. Proto skutečnost, že svědkyně nebyla schopna vypovídat tím způsobem, aby byla tvrzení žalující strany prokázána, musí zase stíhat právě a jen opět žalující stranu. Míra důkazu, tj. míra, v jaké musí být rozhodné skutečnosti prokázány, se totiž v čase nesnižuje, tedy i po uplynutí několika let je stále

třeba prokázat tvrzené skutečnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti bez vážných pochybností. V čase však oslabuje výpovědní hodnota důkazů, nejvíce to platí přirozeně právě o svědeckých výpovědích, které v důsledku oslabování paměťové stopy svědků, nejsou po čase schopny prokázat tvrzení v takové míře detailu, který je pro dosažení míry důkazu potřebný. Mnohem pomalejší slábnutí důkazní hodnoty je spojeno s důkazy hmotnými, například listinnými. Proto právní řád často požaduje, aby závažnější jednání byla zachycena na listinách či jiných hmotných nosičích informací. Činí tak v případě likvidace zásob i ZDP, který ukládá vypracování protokolu o likvidaci. V tomto světle je patrné, že požadavek žalobkyně, aby bylo právě pro uplynutí několika let od rozhodných událostí hleděno na výpověď svědkyně K. shovívavěji v tom smyslu, že by k prokázání tvrzení žalující strany již stačilo pouze mlhavé a nekonkrétní vybavení si jen některých událostí, které mohly, ale také vůbec nemusely být součástí skutečně realizované likvidace kartonových obalů, jde proti smyslu dokazování a proti smyslu důkazních břemen.

48. Soud uvádí, že nezjistil, že by se správní orgány v otázce prokázání žalující stranou tvrzené likvidace obalových kartonů dopustily jakéhokoli pochybení. Jejich skutkové závěry mají plnou oporu ve spisovém materiálu. Hodnocení výsledků svědecké výpovědi svědkyně K. je zcela přílehavé a odpovídající. Uznává to ostatně i žalující strana, když uvádí, že je zcela pochopitelné, že si svědkyně nebude s odstupem 6 let schopna vše již spolehlivě a přesně vybavit. Tato nepochybná skutečnost jde však v tomto případě plně k tíži samotné žalobkyně. Soud tedy pouze podotýká, že souhlasí s hodnocením této svědecké výpovědi žalovaným. Citovaná svědecká výpověď tvrzenou likvidaci kartonových obalů neprokázala. Byť svědkyně uvedla, že určité množství kartonových obalů v roce 2014 převzala, nebyla schopna identifikovat osobu, od které je převzala, a již vůbec nebyla schopna uvést nic konkrétního o jejich údajné likvidaci. Za takové situace nelze tvrzení žalující strany považovat za prokázaná.
49. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.
50. V další žalobní námitce pak žalobkyně zpochybnila závěry správních orgánů týkající daňové účinnosti výdajů ve výši 123 967 Kč vynaložených jako odměna za zprostředkování zakázek. Žalující strana poukazuje na výsledky svědecké výpovědi pana P. B., který uvedl, jak měla spolupráce probíhat. Žalobkyně uvedla, že předkládá seznam a popis zakázek, které byly zprostředkovány, přičemž navrhla, aby i před soudem byl slyšen svědek P. B., který popíše, jak k uzavření těchto zakázek skutečně došlo.
51. Soud nejprve konstatuje, že ze správního spisu se podává, že uvedené náklady ve výši 123 967 Kč nebyly správními orgány za daňově účinné uznány proto, že nelze dospět k závěru, že samo zprostředkování uvedené na faktuře se uskutečnilo a sloužilo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů původního žalobce.
52. Žalující strana poukázala na smlouvu o zprostředkování uzavřenou mezi původním žalobcem coby zájemcem a panem P. B. coby zprostředkovatelem dne 4. 1. 2013, jejíž část byla předložena. Jejím předmětem byl závazek zprostředkovatele vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost uzavřít smlouvy či objednávky s třetí stranou, jejichž výsledkem bude provedení díla v oboru obrábění. Ve smlouvě je také uvedeno, že svou činnost bude zprostředkovatel vyvíjet také v zájmu využití možnosti dodávat komponenty a materiál za účelem provádění díla. Za to se zájemce zavázal zaplatit zprostředkovateli sjednanou provizi. Dále žalující strana uvedený výdaj doložila fakturou č. 13/019 ze dne 31. 12. 2013, v níž je předmět plnění nazván jen jako zprostředkování zakázek. Konečně žalující strana předložila celkem devět faktur (včetně předávacích protokolů), a to faktur č. 13/001, 13/003, 13/006, 13/007, 13/008, 13/010, 13/011, 13/012 a 13/013. Jedná se ve všech případech o faktury vystavené dodavatelem R. B. – B&B kovovýroba vůči

společnosti BB kovo s. r. o., jejichž předmětem jsou kovoobráběčské práce.

53. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně I. stupně neuznal daňovou účinnost těchto výdajů z několika důvodů. Jednak poukázal na to, že pánové R. B. (předchozí žalobce) a P. B. jsou bratři. V dané době byli jedinými společníky společnosti BB kovo s.r.o., každý s podílem 50 %, přičemž jednatelem byl P. B.. Z předložených listin pak vyplynulo, že pan P. B. zprostředkoval zakázky předchozímu žalobci právě pouze ve vztahu ke společnosti BB kovo s.r.o., přičemž předchozí žalobce je prováděl pro odběratele BB kovo s.r.o. v objektu, který si tato společnost pronajímá od pana P. B.. Práce byla prováděna z materiálu společnosti BB kovo s.r.o. Coby její jednatel byl P. B. oprávněn jednat jménem společnosti samostatně. Z toho vyplývá, že sám P. B. pověřil osobu P. B. coby podnikající fyzickou osobou činností, která by jinak náležela do náplně práce jednatele této společnosti, a následně tuto činnost fakturoval formou úplaty za zprostředkování předchozímu žalobci.
54. Ve svém odvolání proti platebnímu výměru správce daně I. stupně pak předchozí žalobce uvedl, že je nutno abstrahovat od toho, že s P. B. jsou bratři. Jde o vzájemně nezávislé subjekty. Znovu odkázal na zprostředkovatelskou smlouvu, která byla realizována. Poukázal také na odlišnost výkonu funkce jednatele společnosti s ručením omezeným a činností plynoucí pro P. B. z uzavřené smlouvy o zprostředkování. K důkazu byl navržen výslech předchozího žalobce, P. B. a smluvní dokumentace.
55. V rámci odvolacího řízení byl proveden důkaz svědeckou výpovědí P. B., a to dne 27. 5. 2019. Svědek uvedl, že si už nepamatuje, jestli v roce 2013 uzavřel s „firmou R. B.“ smlouvu o zprostředkování. Když mu byla předložena, prohlásil podpis na ní za svůj. Na dotaz, jaké konkrétní práce fakturoval dokladem 13/019 ve výši 150 000 Kč, žádné konkrétní zakázky neoznačil, pouze uvedl, že to bylo na základě nějaké smlouvy. Výpočet částky 150 000 Kč také nebyl schopen ozřejmit a uvedl, že by to mělo být uvedeno ve smlouvě, již se nepamatoval. Na dotaz, pro jakou třetí osobu byly zakázky zprostředkovávány, uvedl, že už neví; jejich předmětem byly určitě nějaké obráběčské práce. Nebyl si jistý, zda roku 2013 fakturoval ještě jiná zprostředkování na základě téže smlouvy, uvedl, že asi ne. Zda na základě dané smlouvy zprostředkoval nějaké zakázky i v roce 2014, si již nevzpomínal.
56. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný vyšel z již popsané provázanosti osob původního žalobce, P. B. a společnosti BB kovo s.r.o., přičemž poukázal na civilní judikaturu Nejvyššího soudu týkající se zprostředkovatelské smlouvy, podle níž vzniká zprostředkovateli právo na odměnu tehdy, pokud k uzavření smlouvy mezi jejími stranami dojde jeho přičiněním. Následně žalovaný využil i závěrů Městského soudu v Praze obsažených v jeho rozsudku ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 95/2004-35. Podle nich výdaj, který daňový subjekt vynaloží na výplatu provize z mandátní smlouvy za zprostředkování uzavření kupní smlouvy s odběratelskou společností (třetí osobou), není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, jestliže mandatář zprostředkovávající nákup zboží zároveň působí přímo v pozici nákupčího odběratelské společnosti jako její zaměstnanec a daňový subjekt neprokáže, že jedinečným jednáním mandatáře jménem daňového subjektu, a nikoliv jiným způsobem, došlo k zajištění, dosažení a udržení příjmů daňového subjektu. Žalovaný přihlédl k tomu, že v posuzované věci byla jedinou třetí stranou, pro kterou na základě zprostředkovatelské smlouvy v roce 2013 pan P. B. zprostředkoval původnímu žalobci zakázky, společnost BB kovo s.r.o., ve které byl jednatelem a spolu s původním žalobcem byl také jejím společníkem. Jinými slovy řečeno: zprostředkovatel dle názoru žalovaného nemusel v posuzované věci vynaložit žádné úsilí, aby předchozí žalobce příslušné zakázky od společnosti BB kovo s.r.o. získal, neboť zprostředkovatel i zájemce byli jejími jedinými vlastníky a Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zprostředkovatel navíc jejím jednatelem. Bylo tedy přímo na těchto fyzických osobách, zda k uzavření předmětných smluv a realizaci zakázek dojde. Uzavření zprostředkovatelské smlouvy se tedy jeví jako účelové. Tyto závěry pak dle žalovaného ob stojí i ve světle výsledků svědecké výpovědi pana P. B.. Žalovaný uzavřel, že původní žalobce neunesl své důkazní břemeno a že nebylo prokázáno, že výdaj ve výši 123 967 Kč (tj. základ DPH z částky 150 000 Kč, když DPH činí 26 033,06 Kč, k tomu viz zpráva o daňové kontrole, str. 6) za zprostředkování zakázek panem P. B. sloužil k dosažení, zajištění a udržení daňových příjmů původního žalobce podle § 24 odst. 1 ZDP.

57. Soud k tomuto žalobnímu bodu, který je formulován zcela vágně, v podstatě jen jako nesouhlas se skutkovými závěry žalovaného, aniž by žaloba obsahovala jakoukoli argumentaci, konstatuje, že se závěry žalovaného plně ztotožňuje. Argumentace žalovaného je plně podložena provedeným dokazováním a je přesvědčivá. Nelze žalobkyni přisvědčit, že by svědecká výpověď pana P. B. vysvětlila, jakým způsobem spolupráce probíhala, a že by se bez jeho zprostředkování tyto zakázky nerealizovaly. Nic takového z této svědecké výpovědi nevyplývá. Naopak, pan P. B. si již prakticky na realizaci této smlouvy nepamatoval, nevybavoval si ani uzavření samotné zprostředkovatelské smlouvy, nebyl schopen si vzpomenout ani na to, pro jakou třetí osobu měly být jím zprostředkované zakázky plněny. Prosté tvrzení žalobkyně, že bez zprostředkování pana P. B. by tyto smlouvy nebyly uzavřeny, pak absolutně není způsobitelné vyvrátit podložené zdůvodnění opačného závěru žalovaným. Není totiž vůbec zřejmé, v čem konkrétním se měla ona zprostředkovatelská činnost pana P. B. skutečně reálně projevit za situace, kdy uzavření jednotlivých smluv mezi společností BB kovo s.r.o. a původním žalobcem bylo opět rozhodnutím týchž osob, tj. P. B. a původního žalobce. Takové tvrzení proto působí až absurdně.
58. Soud tedy shora uvedené shrnuje tak, že žalobkyni se nepodařilo zpochybnit ani závěry správních orgánů o daňové účinnosti výdaje vynaloženého na zprostředkovatelskou činnost. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je i ohledně něj zcela správné a zákonné.

Závěr a náklady řízení

59. Soud tedy uzavřel, že žaloba, jíž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí, je nedůvodná. Výrokem I. tohoto rozsudku proto tuto žalobu zamítl.
60. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 26. ledna 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu