



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **Na Pořadí 314 s.r.o.**, IČO 27735257
sídlem Oponešice 47, 675 32 Oponešice
zastoupená advokátem JUDr. Ivo Panákem
sídlem Kounicova 39, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, a ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal rozhodnutí – dodatečný platební výměr – ze dne 18. 4. 2019, č. j. 885881/19/2907-50524-705157 (dále jen „dodatečný platební výměr 2015“), jímž žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 6 192 480 Kč; současně byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 238 496 Kč.
2. Správce daně vydal rozhodnutí – dodatečný platební výměr – ze dne 7. 12. 2018, č. j. 1827183/18/2907-50524-705157 (dále jen „dodatečný platební výměr 2013“), jímž žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 3 571 240 Kč; současně byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 714 248 Kč.
3. Správce daně vydal rozhodnutí – dodatečný platební výměr – ze dne 7. 12. 2018, č. j. 1827309/18/2907-50524-705157 (dále jen „dodatečný platební výměr 2014“), jímž žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 5 099 220 Kč; současně byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 019 844 Kč.
4. Proti shora specifikovaným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734 (ve věci dodatečného platebního výměru 2015), a ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734 (ve věci dodatečných platebních výměrů 2013 a 2014), přičemž těmito rozhodnutími předmětné dodatečné platební výměry potvrdil.
5. Dle názoru správce daně i žalovaného nesplnila žalobkyně podmínky pro uplatnění nákladů deklarovaných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný i správce daně zpochybnili přijetí výrobního materiálu od dodavatelů LES - KOMPLEX, s.r.o. v likvidaci (dále jen „Les - Komplex“), J. Ž., R. J., PROJEKT MISSION s.r.o. (dále jen „Projekt Mission“), Crazy Wheels s.r.o. (dále jen „Crazy Wheels“), Green Chance s.r.o. (dále jen „Green Chance“), Shaking Group s.r.o. (dále jen „Shaking Group“) a LESY CHALUPA s.r.o. (dále jen „Lesy Chalupa“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobkyně navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.
7. Podle žalobkyně jsou předmětná rozhodnutí nezákonná, přičemž jimi byla žalobkyně krácena na svých právech; tato rozhodnutí jsou též nepřezkoumatelná. Daná rozhodnutí jsou v rozporu jak s hmotněprávními, tak i procesněprávními předpisy, tedy mj. i se zákonem o dani z příjmů a daňovým řádem, jakož i v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a unijním právem. V obou rozhodnutích žalovaného i rozhodnutích jim předcházejícím jde o právně totožné případy týkající se téhož daňového subjektu,

pročež žalobkyně podala jednu žalobu, již uplatňuje proti daným rozhodnutím stejné námitky.

8. Žalobkyně byla dle svého názoru úkony a postupy daňových orgánů krácena na svých právech. Tyto postupy byly jednostranné (v neprospěch žalobkyně) v případě hodnocení důkazů. Šlo také o rozpor s daňovým řádem, který ukládá správci daně co nejvíce chránit zájmy daňového subjektu.
9. Za podstatu sporu žalobkyně označila otázku, zda unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost účtování nákladů na vstupu, zde tedy konkrétně nákup materiálu od svých dodavatelů. V tomto smyslu se žalobkyně vyjádřila k jednotlivým dodatečným platebním výměřům a uvedla u každého dodavatele argumenty a skutečnosti podporující její právní závěr o tom, že náklady na vstupu byly vynaloženy v souladu s požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Zde žalobkyně odkázala na skutečnosti podrobně uvedené v odvoláních proti dodatečným platebním výměřům, v žalobě však považuje za nutné upozornit na některá fakta, která žalovaný v napadených rozhodnutích opomněl zmínit.
10. V případě dodavatele Les - Komplex a nákupů od něj v letech 2013 a 2014 žalobkyně namítla, že prokázala náklady na vstupu bezvadnými účetními doklady (tedy fakturami, dodacími listy a příjmovými peněžními doklady), a dále také na výzvu správce daně ještě navíc výsledkem svědků, kteří byli osobně přítomni dodávkám a převímce nakoupeného materiálu. Požadavek správce daně na prokázání dopravy jde dle žalobkyně nad rámec požadavků, které mohou být na daňový subjekt kladeny, protože náklady na dopravu, kterou žalobkyně nerealizovala, nemá ve svém účetnictví. Takový požadavek je v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně zde uvedla, že vyslechnutý svědek, pan Z. D., který u žalobkyně působil jako její nákupčí, vždy osobně dřevo přebíral na žalobkyniných provozovnách a množství a kvalitu dodávky zkontroloval. Při objemu dodávek a při zohlednění časového odstupu nelze po svědkovi požadovat, aby si přesně pamatoval registrační značky vozidel, která materiál přivezla, jejich barvu, řidiče apod. Svědek potvrdil, že v rozhodnou dobu byl dřeva nedostatek, což odůvodňovalo zvolený způsob kontraktace, přičemž bylo všeobecně běžné, že se dodávky platily v hotovosti, což platilo i v posuzovaném případě. Tato svá vyjádření svědek D. zopakoval a potvrdil i při výslechu na Policii ČR; svědectví podal i pan J. B., jednatel korporace Les - Komplex, který uvedl, že všechny obchody za danou společnost realizoval jeho bratr R. B. Výpověď pana R. B., týkající se posuzovaných obchodních případů, však nebyla zcela věrohodná, a to s ohledem na vlastní zájmy pana R. B., který v souvislosti s trestním řízením měl zájem na tom, aby se množství dodaného zboží jevílo jako nižší.
11. S dodavatelem J. Ž. realizovala žalobkyně nákupy v letech 2013, 2014 a 2015. I zde uvádí, že prokázala nákup výrobního materiálu, a to svým účetnictvím, tedy zejména bezvadnými fakturami, dodacími listy a příjmovými peněžními doklady. K odstranění pochybností žalobkyně navrhla výslech svědka pana Z. D., svého nákupčího, a také zpracování znaleckého posudku z oboru zpracování dřeva. Žalovaný dle žalobkyně neuvádí žádné konkrétní důkazy k tomu, že ve vztahu k tvrzení žalobkyně je její účetnictví nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. I zde byla kontraktace z pochopitelných důvodů obdobná jako u korporace Les - Komplex (platby v hotovosti, způsob dopravy, objednávky po telefonu bez písemné smlouvy apod.). I tohoto dodavatele si žalobkyně zkontrolovala ve veřejně přístupných rejstřících a ty nesignalizovaly jakékoli podezřelé okolnosti týkající se daného subjektu. Správce daně nevyvrátil tvrzení žalobkyně

relevantním způsobem, nýbrž jen spekulací, že když není znám původ zboží a dopravce, tak k plnění nemohlo dojít.

12. Dodavatelka R. J. žalobkyni dodávala materiál v roce 2013. Podle žalobkyně žalovaný také v tomto případě bez předložení relevantního důvodu pouze spekuluje o tom, že k plnění nedošlo. Pro tento závěr nepředkládá žádný důkaz, přitom je to žalovaný, kdo je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, na kteréžto souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Rovněž v tomto případě svědci potvrdili uskutečnění plnění a platby postupnými „zápočty“.
13. V případě dodavatele Projekt Mission (nákupy v roce 2014 a 2015) výsledky svědků, jejichž výpovědi si vzájemně korespondují a potvrzují tak způsob a průběh dodávek výrobního materiálu, zcela prokázaly, že k realizaci nákupů došlo, dřevo žalobkyně převzala v množství a kvalitě, jak bylo objednáno, a za tento nákup zaplatila dohodnutou cenu. Správce daně u společností Les - Komplex a Projekt Mission, za které jednal pan R. B., toliko spekuluje o tom, že není prokázáno, zda tyto korporace mohly vůbec deklarované množství zboží dodat, kde zboží nebyly apod. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS, dle kterého nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby ověřovala, zda má vystavitel faktury dotčené zboží k dispozici.
14. Pokud jde o dodavatele, od nichž žalobkyně odebírala materiál v roce 2015 (Crazy Wheels, Green Chance, Shaking Group a Lesy Chalupa), staví žalovaný svůj procesní postup pouze na tom, že žalobkyně neprokázala, kdo uskutečnil dopravu, a není tedy prokázáno faktické uskutečnění dodávek, ačkoliv toto bylo potvrzeno ze strany dodavatelů a také řádně vedeným účetnictvím. Podle žalobkyně je třeba také vzít v úvahu, že situace na trhu se dřevem byla v předmětných letech odlišná od situace současné (což vedlo i ve spojení s nedostatkem dřeva ke zmiňované formě kontraktace), dodavatelé byli spolehlivými plátcí daně, což si žalobkyně ověřila, a také platba v hotovosti byla běžnou záležitostí. Je absurdní, aby odběratel pátral po zdrojích svých dodavatelů a naopak je logické, že dodavatel realizuje i dopravu. Celkově tak existuje převaha důkazů podporujících tvrzení žalobkyně o uznatelnosti nákladů a jejich důvodnosti pro činnost žalobkyně směřující k zajištění příjmů.
15. Žalobkyně se vyjádřila také ke způsobu stanovení daně dokazováním a otázce případného stanovení daně za použití pomůcek. V této souvislosti žalobkyně navrhovala vyhotovení znaleckého posudku z oboru zpracování dřeva, čímž mínila prokázat návaznost prodané produkce na jednotlivé dodávky zboží, a tím zpřehlednit i situaci, jaké esenciální náklady jsou u žalobkyně nutné na dosažení produkce a z toho navazujícího příjmu. Správce daně doměřil chybějící daň dokazováním (v situaci, kdy neuznal za roky 2013, 2014 a 2015 náklady na vstupu ve výši 64 %, 59 % a 57,1 %), čímž porušil § 5 odst. 3 daňového řádu v tom, že tímto postupem nešetří práva a zájmy žalobkyně. Pro dosažení příjmů musela žalobkyně vynaložit určité (esenciální) náklady, které však žalovaný vyloučil, a tím postupoval v rozporu s § 98 daňového řádu. Nelze totiž, aby náklady žalobkyně na dosažení zdanitelných příjmů, byly zcela pominuty, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobkyně

16. Žalovaný považoval ve svém vyjádření žalobu za nedůvodnou a navrhl, aby ji soud zamítl. Zmínil, že žalobkyně v žalobě převážně uvádí shodné námitky, které již uvedla v odvoláních proti rozhodnutím správce daně, přičemž dále polemizuje se závěry, které učinil žalovaný ve svých rozhodnutích. Vzhledem k tomu, že se závěry žalovaného k dané skutečnosti nemění, žalovaný v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že postupoval v souladu se zákonem, a především také na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.
17. V podrobnostech žalovaný uvedl, že důvodem pro doměření daně bylo neprokázání skutečného přijetí výrobního materiálu [prkna, hranoly, kulatina (dále také jen „dřevo“) a palety EUR A) v tvrzeném množství, sortimentu a ceně od deklarovaných dodavatelů, účtovaných do daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2. zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně.
18. Podle žalovaného je dle ustálené judikatury pro splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nutné, aby se jednalo o výdaj, který byl vynaložen: 1) fakticky, 2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je daňový subjekt povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nejen abstraktní vydání peněz. Doložení abstraktního vydání peněz nepostačuje k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy, jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68. I v případě, že je poskytnuta úhrada částky, nelze rezignovat na určení konkrétního, skutečného poskytovatele plnění, neboť objasnění dodavatele je důležitou okolností při prokazování, zda byl výdaj vynaložen způsobem daňově uznatelným, jak o tom svědčí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017 č. j. 10 Afs 235/2015-72. Uvedené závěry pak dopadají i na případný vzájemný zápočet pohledávek a závazků.
19. Skutečnost, že je třeba trvat na prokázání vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, na uvedení a dokázání okolností tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za nějž daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově uznatelný náklad, přičemž se může jednat i o dodavatelský subjekt odlišný od dodavatele uvedeného na dokladech, plyne i ze závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku ze dne 27. 9. 2017 č. j. 1 Afs 170/2017-31.
20. V návaznosti na to žalovaný k jednotlivým rozporovaným dodávkám od jednotlivých dodavatelů uvedl obdobné skutečnosti. Pochybnosti správce daně vzbudilo to, že předložené faktury nebyly podloženy dalšími doklady, zejména objednávkami, smlouvami, přepravními listy a nebylo zřejmé, zda součástí dodávky byla i doprava. Např. společnost Les - Komplex později nepředala své insolvenční správce účetnictví, protože u ní nebylo možné naznačené skutečnosti ověřit, dodavatelka R. J. je od roku 2016 evidována jako nespolehlivý plátc DPH, atp. Žádné další doklady nepředložila ani žalobkyně. V případě návrhu na provedení znaleckého posudku v oboru zpracování dřeva žalovaný uvedl, že zmíněný posudek žalobkyně nepředložila. Nadto žalovaný konstatuje, že tento důkazní prostředek je ve vztahu k předmětu dokazování, kterým bylo prokázání faktického poskytnutí výrobního materiálu deklarovanými dodavateli v tvrzeném rozsahu, sortimentu a ceně, tedy nikoliv otázka odborně technická, irelevantní. Navržený znalecký posudek nemohl disponovat potřebnou silou k unesení důkazního břemene ohledně faktického naplnění podmínek daňové účinnosti deklarovaného nákladu, neboť ze své

podstaty nemohl takovou informaci přinést a rozhodné skutečnosti prokázat, resp. přetrvávající pochybnosti o daňové účinnosti sporných nákladů objasnit či odstranit, což žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnil. Fakticitu plnění zároveň plně neosvědčily ani výslechy svědků, které nebyly dostatečně konkrétní, popř. nebyly ve vzájemné shodě.

21. Žalovaný se domnívá, že nebyly splněny ani podmínky pro postup dle § 98 daňového řádu (stanovení daně na základě pomůcek); v této souvislosti správce daně neporušil ani právo žalobkyně tím, že by v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu nešetřil její práva.
22. Žalovaný k tomu dodává, že pro aplikaci esenciálních výdajů (tj. výdajů objektivně minimálně nutných na dosažení příjmu), vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, dvě podmínky: 1) neexistence pochybností o existenci výdajů (byť např. může být sporná jejich výše), a 2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek, které musí být splněny současně. Zároveň zjištění, že k realizaci produkce na výstupu potřebuje žalobkyně materiál na vstupu, nepostačuje pro závěr, že tento materiál byl dodán deklarovanými dodavateli v tvrzeném množství, sortimentu a ceně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64). Současně vyloučení části nákladů neznamená, že by proporcionálním způsobem měla být pokrácena výše výnosů, která vstupuje do základu daně, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015-39. Druhou podmínkou, která musí být (vedle toho, že správce daně nebude mít pochybnosti o existenci výdaje jako takového) pro aplikaci esenciálních výdajů splněna, je to, že daň musí být stanovena náhradním způsobem podle pomůcek, přitom je nepřípustné kombinovat způsoby stanovení daně; stanovení základu daně podle dokazování a podle pomůcek totiž podléhají odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byla žalobkyni doměřena na základě dokazování, což žalobkyně po celou dobu daňového řízení nezpochybňovala.
23. Konečně žalovaný konstatoval, že samotné skutečnosti, kdy žalobkyně neprokázala faktické vynaložení některých ze zaúčtovaných a daňově uplatněných nákladů, nelze bez dalšího dovodit nemožnost stanovení daně dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Opačné stanovisko by totiž vedlo k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, které by tím byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona. Stát by pak musel reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu, což by však bylo v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za něj domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35. Dle žalovaného je třeba dodat, že stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. V návaznosti na uvedené je ke stanovení daně podle pomůcek nutno přistoupit v případě, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017-41). V případě žalobkyně se tak ale nestalo.
24. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně repliku. V ní znovu zmínila, že důkazy nesmí být hodnoceny jednostranně. Nadto z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, plyne, že pochybnosti správce daně a jím tvrzené jiné verze

událostí je třeba důkazně podložit – pokud byla služba poskytnuta a měla ji dle smlouvy poskytnout konkrétní osoba, tak tuto službu zpravidla poskytne právě tato osoba. V této souvislosti žalobkyně doplňuje, že se správce daně vyhnul odpovědi na to, proč by měl žalobkyni v takových objemech plnit někdo jiný, proč by to dělal a na základě jakých skutečností, když z účetní evidence žalobkyně nevyplývají žádné jiné výdaje než ty, které odpovídají množství a hodnotě nakoupeného zboží od deklarovaných dodavatelů. Jiné platby v takových objemech, které odpovídají neuznaným materiálovým nákladům na vstupu, žalobkyně neměla, a svoji produkci, uznanou správcem daně v celém rozsahu, musela z něčeho vyrobit. Správce daně a žalovaný nenaznačují a netvrdí možnost zapojení žalobkyně do daňového podvodu jak u nákladů na vstupu, tak ani u nároku na nadměrný odpočet DPH, ale nejsou s to předstírat jinou věrohodnou verzi událostí, která bude z jejich strany podložena důkazy. Obecné konstatování, že žalobkyně neprokázala, že k realizaci nákupů došlo, a že žalobkyně dřevo převzala v množství a kvalitě, jak bylo objednáno, a za tento nákup byla zaplacená dohodnutá cena, nepostačuje, když všichni svědci realizaci dodávek potvrdili.

25. I při vědomí, že jde o judikaturu týkající se posuzování nároku na odpočet DPH, poukázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, dle něhož nelze po daňovém subjektu požadovat přemrštěné prověřování svých dodavatelů a jejich činnosti (včetně dokazování ohledně dopravy plnění), přičemž s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti lze akceptovat i způsob kontraktace, který žalobkyně v posuzovaném případě zvolila.
26. Závěrem žalobkyně poukázala na to, že posouzení zaplacení jednotlivých dodávek, tedy příjem dodavatelů, svědčí o rozporném hodnocení důkazů správcem daně. U dodavatelů žalobkyně jsou totiž příjmové doklady a tomu odpovídající plnění (jak hotovostí, tak bezhotovostní) brány jako nezpochybnitelné, správné a vykazující řádné plnění, neboť tito dodavatelé jsou z takových tržeb povinni odvést daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob. Ovšem stejný doklad u žalobkyně je z výdajů vyřazen, neboť dle správce daně neprokazuje dostatečně materiálový náklad na vstupu. Z toho plyne pouze to, že na jedné straně je z daného obchodu uznán jak příjem, tak je DPH odvedena a u druhé strany je náklad na vstupu vyřazen a s tím související plnění nároku na odpočet DPH odmítnuto. Správce daně u některých dodavatelů žalobkyně již provedl daňovou kontrolu, a tyto tržby za dodávky žalobkyni těmto subjektům jako jejich příjem samozřejmě uznal. Takový postup je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaným pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

IV. Posouzení věci soudem

27. Krajský soud v Brně, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
28. Obdobně jako žalobkyně koncipovala svou žalobu jako jednotnou vůči oběma napadeným rozhodnutím žalovaného, a to s ohledem na obdobné právní a skutkové aspekty předmětných rozhodnutí, i soud se zabývá danými otázkami v jejich jednotném celku.

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
30. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
31. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
32. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů vynaložených na materiál, který byl dle ní poskytnut od vybraných dodavatelů, jako daňově účinných nákladů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila (tedy v množství, sortimentu a vůči osobám, jak to deklarovala na předložených daňových dokladech). Jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daném případě nebyla bezesbytku splněna podmínka prokázání skutečného vynaložení deklarovaných nákladů, resp. zda tvrzená plnění – dodávky dřeva a palet – byla provedena tak, jak žalobkyně deklarovala předloženými doklady.
33. Mezi žalobkyní a žalovaným byla v tomto směru sporná především otázka přechodu a unesení důkazního břemene.
34. Soud konstatuje, že důkazní břemeno nese daňový subjekt a je za splnění dalších podmínek jeho povinností prokázat, že příslušné výdaje byly vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah, a že tato podnikatelská činnost byla skutečná, reálná. Žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, pokud předložila správci daně účetnictví, které splňuje podmínky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost, resp. formálně bezvadné účetní doklady. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.
35. Důkazní břemeno je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů předložených daňovým subjektem. Pokud správce daně důvodnost svých pochyb prokáže, formálně bezvadný účetní doklad důkazní hodnotu ztrácí a důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat a doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetních dokladů ve vztahu k daným obchodním případům. Břemeno tvrzení a důkazní tak nese výlučně daňový subjekt,

zatímco správce daně prokazuje jen důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.

36. V podrobnostech v tomto směru soud odkazuje na části III. obou rozhodnutí žalovaného, označených jako „Právní základ případu“, v níž se žalovaný v bodech [10] až [31] rozhodnutí ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, a v bodech [11] až [32] rozhodnutí ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734, věnuje především obecným otázkám rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, popř. obdobným otázkám týkajícím se dokazování či hmotněprávního základu případu. S těmito závěry, které v této obecné rovině nezpochybňuje ani žalobkyně, se soud ztotožňuje. Je pak otázkou, zda žalovaný tato východiska správně aplikoval.
37. V naznačeném směru se soud domnívá, že správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno, na rozdíl od žalobkyně, unesl.
38. Z hlediska splnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a toho, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nejen abstraktní vydání peněz, se žalovaný detailněji vyslovil v bodech [34] až [36] rozhodnutí ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, resp. v bodech [35] až [37] rozhodnutí ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734. Tyto závěry zopakoval i ve vyjádření k žalobě, jak je soud reprodukoval v bodech 18. a 19. tohoto rozsudku, přičemž soud na ně, s ohledem na skutečnost, že se s nimi ztotožňuje, ve stručnosti odkazuje.
39. Krajský soud v Brně nerozporuje, že žalobkyně předložila účetní doklady, které lze považovat za „bezvadné“, a které mohly svědčit o uskutečnění deklarovaných plnění ze strany shora specifikovaných dodavatelů. V tomto směru je třeba zmínit především příslušné faktury. Jak již bylo zmíněno, je však nutné trvat na souladu formálního stavu dle dokladů se skutečností – tu může správce daně vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž je správce daně povinen tuto pochybnost specifikovat. Správce daně v tomto smyslu tíží důkazní břemeno, které unese, pokud identifikuje skutečnosti, kterými jsou vážné a důvodné pochybnosti vyvolány.
40. Soud z obsahu správního spisu ověřil, že předložené faktury nebyly podloženy dalšími doklady, zejména objednávkami, smlouvami, přepravními listy, nebylo z nich jasně zřejmé, zda součástí dodávky byla i doprava – právě to vzbudilo u správce daně pochybnosti ohledně faktického dodání deklarovaného materiálu (soud zde poznamenává, že v případech, které správce daně nerozporoval, tedy zejména v případě plnění od jiných žalobkyniných dodavatelů, než kteří jsou pojednáváni v tomto rozsudku, byly další podklady, z nichž vyplývala doprava materiálu, a tedy i další doložení reálnosti plnění, k dispozici). Ve výzvách týkajících se dotčených zdaňovacích období (roky 2013, 2014 a 2015) správce daně uvedl jednotlivé skutečnosti, které jeho pochybnosti vyvolaly. Např. tak zmínil, že veškeré obchody s deklarovanými společnostmi byly realizovány za hotové (zdaňovací období 2013 a 2014), společnost Les - Komplex nepředala insolvenční správce účetnictví, nepodala daňová přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2013 až 2015, či že dodavatelka R. J. je evidována od roku 2016 jako nespolehlivý plátc DPH. Správce daně tak dle názoru soudu své důkazní břemeno unesl, když řádně vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že se jedná o náklady vynaložené na

dosazení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a své pochybnosti o skutečném dodání materiálu specifikoval.

41. Nad rámec závěrů uvedených v předchozím odstavci soud dodává, že i z pohledu dalšího vývoje daňové kontroly (či daňového řízení jako celku) si mohla žalobkyně důvody pochybností daňových orgánů správně vyložit a také si jasně vyložit způsob, jako na tyto pochybnosti reagovat. Správce daně totiž ve věci – zpravidla k jednotlivým dodavatelům – provedl i vlastní šetření, která jeho pochybnosti prohloubila, což přehledně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1804259/18/2912-60564-701609 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), která byla se žalobkyní projednána dne 5. 12. 2018 (např. k šetření ve věci korporace Les - Komplex viz s. 21 a násl. Zprávy o daňové kontrole či k dodavatelce R. J. s. 24 až 25 Zprávy o daňové kontrole). I kdyby se tak prvotní výzvy vyznačovaly nedostatky, bylo by eventuální pochybení správce daně v dalším průběhu řízení zhojeno. Případná vada daného typu může být zhojena dokonce ještě v rámci odvolacího řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37), popř. v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).
42. Dle názoru soudu tak přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která byla oprávněna zvolit si takový důkazní prostředek, jímž požadované skutečnosti správci daně prokáže, popř. mohla korigovat svá tvrzení. V souladu s napadenými rozhodnutími konstatuje soud, že aby důkazní povinnost žalobkyně mohla být považována za splněnou, musí důkazní prostředky jí předložené nebo navržené spolehlivě prokázat, že se obchodní případ udál způsobem, v rozsahu, ceně a čase jí tvrzeném, resp. musí jednoznačným a transparentním způsobem dokázat všechny skutečné okolnosti daného výdaje, které nebudou v rozporu s dalšími zjištěnými skutečnostmi a poskytnou ucelený, přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
43. Jak soud ověřil ze správního spisu, reagovala žalobkyně na výzvy tak, že uvedla, že obchodní kontakty s předmětnými dodavateli navázala prostřednictvím internetové inzerce či jiných dodavatelů, objednávky probíhaly telefonicky, bez písemných smluv, dopravu výrobního materiálu zajišťoval dodavatel, a proto žalobkyně nedisponovala doklady o přepravě, a bezpředmětná z tohoto důvodu byla pro žalobkyni také otázka pojištění přepravovaného materiálu (viz např. písemnost žalobkyně podaná dne 12. 4. 2017 a evidovaná pod č. j. 787175/17, která se týkala zdaňovacího období roku 2013). V případech týkajících se zdaňovacího období roku 2013 vyplácel platby pan D., a někdy jednatel žalobkyně (pan K.), a peníze v hotovosti přebíral pan Ž. a paní J. Doklady o převzetí výrobního materiálu jsou dle žalobkyně dodací listy, které předložila. Kvalitu a množství dodaného materiálu kontroloval při převzetí nákupčí pan D. Za účelem potvrzení skutečností požadovaných správcem daně navrhla žalobkyně jeho výslech. Dále navrhla zpracování znaleckého posudku z oboru dřevozpracování za účelem prokázání, že množství nakoupeného výrobního materiálu odpovídá produkci daňového subjektu. Dne 19. 5. 2017 pak reagovala žalobkyně na výzvu správce daně týkající se zdaňovacího období roku 2014 (zaevidováno pod č. j. 1086669/17), a to textem odpovídajícím podobnému podání týkajícího se roku 2013 (č. j. 787175/17) a navíc uvedla, že peníze v hotovosti přebíral „někdo zplnomocněný jednat za firmu PROJEKT MISSION“. Dne 14. 7. 2017 podala žalobkyně doplnění odpovědi na výzvu (č. j. 1295653/17), jejíž přílohu tvořila kopie úředního záznamu o podaném vysvětlení pana D. na Policii ČR, který uvedl, že peníze přebíral od žalobkyně výhradně pan R. B., který současně přivezl doklady. Obdobné

vyjádření podala žalobkyně i ke zdaňovacímu období roku 2015 (č. j. 1721817/17), v němž navrhla výslech jednatele společností Crazy Wheels, Green Chance a Lesy Chalupa.

44. Soud na tomto místě uvádí, že souhlasí s konstatováními žalovaného uvedenými v bodech [41] a [42] jednotlivých napadených rozhodnutí, dle kterých je volba důkazních prostředků plně v dispozici daňového subjektu, neboť je to on, kdo má povědomí o způsobu a průběhu obchodního případu. Předložené faktury a dodací listy jsou přitom formálními doklady, které samy o sobě faktické dodání výrobního materiálu neprokazují, a to zejména v návaznosti na skutečnost, že dodací listy neobsahovaly registrační značky vozidel dopravujících dodávky, ani údaje o přepravcích, kteří materiál měli přivést, přičemž smluvní přepravci tyto údaje na dodací listy povinně vpisují (k tomu žalovaný uvedl, že tak činí mj. z důvodu prokázání oprávněnosti disponovat s předmětným nákladem v případě kontroly během přepravy např. orgány celní správy). Nadto předmětné obchodní případy nebyly doloženy dalšími písemnostmi, když žalobkyně neuzavřela písemné smlouvy či neučinila písemné objednávky, se kterými by bylo možné dodací listy porovnat. Z těchto důvodů, které jsou v případě jednotlivých důvodů rozvedeny níže, se soud obdobně jako žalovaný domnívá, že faktické dodání konkrétních plnění, tak nebylo prokázáno.
45. Podobné se týká i úhrady faktur, která měla zpravidla probíhat v hotovosti. To též neprokazuje faktickou realizaci dodávky výrobního materiálu. Do daňově uznatelných nákladů přitom nelze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnout jakoukoli vynaloženou, byť skutečně uhrazenou částku. Kromě věcné souvislosti plnění s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů se musí jednat o částku za plnění, která byla deklarovanými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85, popř. v podrobnostech body [29] a [30] jednotlivých napadených rozhodnutí žalovaného). Proto samotným předložením dokladu o úhradě, byť i formálně bezvadného, není důkazní povinnost daňového subjektu bez dalšího splněna, přičemž tyto závěry dopadají i tvrzené na vzájemné zápočty pohledávek a závazků.
46. Pakliže žalobkyně navrhla provedení znaleckého posudku v oboru dřevozpracování za účelem prokázání, že množství výrobního materiálu na vstupu odpovídá množství její produkce, uvádí k tomu soud následující. Žalobkyně takový znalecký posudek nepředložila, ačkoli k tomu minimálně z časového hlediska měla příležitost. Soud však neopomíjí žalobkyninu argumentaci, že znalecký posudek nemohla předložit z finančních důvodů, neboť se v důsledku postupů správce daně a žalovaného ocitla v nanejvýš tíživé ekonomické situaci. V návaznosti na to soud uvádí, že správce daně není povinen provést jakýkoliv důkazní prostředek navržený daňovým subjektem, v takovém případě je však povinen odmítnutí řádně zdůvodnit. Důvody neprovedení důkazu navrženým znaleckým posudkem ovšem vyplývají z napadených rozhodnutí. Jak sdělil žalovaný, předmětný důkazní prostředek nemohl vést k prokázání faktického poskytnutí výrobního materiálu deklarovanými subjekty v tvrzeném rozsahu, sortimentu a ceně, nýbrž jen k zodpovězení otázky „odborně technického“ rázu. Proto nebyl plně relevantní. Navržený znalecký posudek tedy nemohl přinést informaci právně rozhodnou ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a rozhodné skutečnosti prokázat – mohl do jisté míry přispět pouze ke zodpovězení otázky materiálu na vstupu, ne však jeho realizace deklarovanými subjekty, a to v již uváděném rozsahu, sortimentu a ceně, popř. času. Proto, i při vědomí uváděných důvodů pro nepředložení takového znaleckého posudku žalobkyní, nepovažuje soud neprovedení tohoto důkazu za způsobitelné mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí (k

objasnění skutkového stavu nemohl daný důkazní prostředek přispět či dosavadní důkazní situaci zvrátit, resp. přetrvávající pochybnosti o daňové účinnosti sporných nákladů objasnit či odstranit).

47. V případě argumentace k jednotlivým deklarovaným dodavatelům pak soud v dalších částech rozsudku přiznaně navazuje na textaci napadených rozhodnutí, a to také v návaznosti na skutečnost, že žalobkyně v řízení před soudem uplatňuje obdobné námitky, jaké vznesla již v odvoláních.
48. K dodávkám od korporace Les - Komplex vyslechl správce daně svědka pana Z. D., který, jak již bylo uvedeno, působil jako nákupčí žalobkyně (viz protokol ze dne 6. 6. 2018, č. j. 1047327/18/2912-60564-701609). Tato výpověď bezezbytku faktické dodání výrobního materiálu korporací Les - Komplex neprokázala. Vyplynulo z ní totiž, že doprava materiálu byla realizována prostřednictvím přepravních společností, jejichž názvy pan D. neznal. Materiál měl pan D. přebírat na základě dodacích listů, které s fakturami přivezl pan R. B., který byl u dodávky přítomen. Vzhledem k tomu, že na předložených dodacích listech nebyly uvedeny registrační značky (resp. SPZ, jak uvádí žalovaný) vozidla, ani údaje o přepravci, který dopravu realizoval, šlo o doklady, které nebyly způsobilé fakticitu plnění prokázat, resp. nemohly vést k ověření této fakticity u přepravce. Předložené dodací listy přivezené panem R. B. pak nezobrazovaly věrně obchodní případ, protože pan B. sám fyzicky žalobkyni dřevo nedodal, nýbrž tak měl učinit prostřednictvím externího dopravce – nebyl však přeložen žádný záznam o takto uskutečněné operaci. Soud v této souvislosti akceptuje odůvodnění žalovaného, že řidiči smluvních přepraveců zpravidla vyžadují na dodací list potvrzení o převzetí nákladu konečným příjemcem, jemuž kopie dodacího listu doprovázejícího náklad náleží. Ve správním spisu jsou dále založeny kopie faktur, na kterých není vyplněn způsob dopravy, místo vyskladnění ani určení, ani číslo dodacího listu, přestože formulář těchto faktur disponuje pro takové údaje předtiskem. Předložené doklady tedy faktické dodání výrobního materiálu neprokázaly, když neobsahovaly údaje o přepravci, který dřevo fyzicky přivezl. Výpovědi pana D. ani pana B. nebyla žádná přepravní společnost identifikována, nemohlo být tedy ani prostřednictvím přepraveců ověřeno faktické dodání materiálu.
49. Jak soud ověřil, tak ze správního spisu dále plyne, že správce daně za účelem zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně předvolal k výpovědi svědka pana R. B. (protokol ze dne 21. 8. 2017, č. j. 1431745/17/291260564-701609), který společnost Les -Komplex zastupoval na základě generální plné moci a působil u ní jako nákupčí a prodejce dřeva. Tento svědek si nevzpomněl, jakým způsobem navázal spolupráci s žalobkyní, přestože ta byla jejich jediným odběratelem prken a hranolů – řeziva. Toto řezivo svědek nakupoval od dodavatele, českého dovozce, který ho vozil z Ukrajiny přímo na pilu žalobkyně; na název tohoto svého dodavatele si svědek nevzpomněl.
50. K tomu žalovaný konstatoval, že v případě mezinárodní dopravy je náklad přepravován na základě CMR formuláře, který potvrzuje konečný příjemce nákladu, jenž současně obdrží kopii tohoto dokladu. Tento doklad však žalobkyně ani nikdo jiný nepředložil. Příslušný materiál svědek R. B. nakupoval od českých subjektů, jejichž názvy neznal, nevzpomněl si ani na názvy dopravních společností, přestože přes ně uskutečňoval dopravu kulatiny k žalobkyni. Předmětnou výpovědi nebyli přepravci, kteří fyzicky výrobní materiál žalobkyni předali, identifikováni, faktické dodání materiálu tedy nemohlo být ani jejich prostřednictvím ověřeno. Navíc pan R. B. rozporoval množství dodaného výrobního

materiálu žalobkyni, když dle jeho tvrzení nebyl na většině předmětných faktur jeho podpis, přičemž nebyl schopen určit, které faktury skutečně vystavil a podepsal. Obecné vyjádření svědka, že dřevo bylo dodáno, však k prokázání daňové uznatelnosti nákladů s ohledem na rozsah touto svědeckou výpovědí neobjasněných okolností nepostačovalo, a předmět dokazování, kterým bylo prokázání faktického dodání materiálu, neprokázalo.

51. Na výzvu správce daně ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1558743/16/2912-60564-700610, k předložení dokladů vztahujících se k přepravě materiálu následně vyfakturovaného žalobkyni, insolvenční správkyň společnosti Les - Komplex odpověděla, že jí nebyla účetní dokumentace tohoto subjektu předána, výzvě tak nemohla vyhovět.
52. Za těchto podmínek akceptuje soud závěr žalovaného, že vzhledem k uvedeným skutečnostem nebylo výpovědí svědků ani dalšími úkony správce daně faktické dodání materiálu společností Les - Komplex prokázáno, přičemž důkazní břemeno stále nesla žalobkyně.
53. Soud zde dodává, a platí to i pro obdobné situace u jiných dodavatelů, že dle jeho názoru správce daně a žalovaný nekladli na žalobkyni přemrštěné nároky na dokazování. Je sice pochopitelné, že si např. pan D. nemohl s časovým odstupem vzpomenout na všechny dodávky konkrétně, a že nebylo možné po něm požadovat zapamatování si registračních značek vozů jednotlivých dopravců apod. Stále zde však zůstávají podezřelé okolnosti spočívající v nemožnosti identifikovat (za shora popsanych podmínek) byť jen jediného dopravce zajišťujícího plnění od vybraných dodavatelů (přičemž u jiných dodavatelů to možné bylo).
54. Taktéž lze uvažovat o tom, že pan R. B. byl při výpovědích motivován vlastními zájmy a jeho výpověď nemusela být zcela spolehlivá. To však, stejně jako okolnosti vážící se k výpovědi pana D. a nedostatky spočívající ve sporé dokumentaci k jednotlivým obchodním případům, nelze vykládat ve prospěch žalobkyně, tedy daňového subjektu, který své důkazní břemeno neunesl. Jak přitom mnohokrát uvedl i Nejvyšší správní soud, je „[v] zájmu daňového subjektu [...], aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61; z novější doby např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021-29).
55. Podrobněji se k jednotlivým pochybnostem vyjádřil správce daně i ve Zprávě o daňové kontrole (viz např. její s. 14), kde zmínil kupř. to, že dodávky probíhaly v hotovosti, přičemž tyto peníze měl vždy osobně přebírat pan R. B., který se vždy v určitý den a hodinu dodávky materiálu dostavil do provozovny žalobkyně, a to na základě telefonického upozornění řidičů, na které nemá žádný kontakt. K tomuto je možné odkázat např. i na bod [62] rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734 (popř. k jiným zde rozebíraným obchodním případům na bod [62] rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734). Pochybnosti správce daně a žalovaného tak byly postaveny na širší bázi. V této souvislosti soud k argumentaci žalobkyně sděluje, že platby v hotovosti sice samy o sobě nic „nekalého“ neznamenají, zamlžují však auditní stopu, kterou by daňový subjekt měl ve svém zájmu zajišťovat (viz bod 54. tohoto rozsudku; srov. přiměřeně také bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35).

56. Taktéž v případě dodavatele J. Ž. z téže výpovědi svědka pana D. ze dne 6. 6. 2018 vyplynulo, že dopravu výrobního materiálu měl zajišťovat dodavatel, přičemž se jednalo o různé dopravní společnosti, jejichž názvy si svědek nepamatoval. Dodací listy měl svědkovi předávat řidič a poté byla vystavena faktura. Hotovost měl pan D. předávat panu Ž. Dodací listy však ve správním spise založeny nejsou. Nachází se v něm kopie faktur, opatřené razítkem a podpisem dodavatele, které dle předtisku v tiskopisu „*slouží zároveň jako dodací list*“. Údaje o přepravci i potvrzení o převzetí materiálu žalobkyní na nich chybí, takže jde o doklady, které skutečné dodání materiálu plně neprokazují, což lze uvést také o výpovědi pana D., když smluvní přepravci, kteří daný materiál k žalobkyni dováželi, zůstali i po svědecké výpovědi nezjištěni. Nebylo tak ani jejich prostřednictvím možno ověřit faktické dodání materiálu. K uvedeným skutečnostem nebylo možné vyslechnout pana Ž. z důvodu jeho úmrtí. Faktické dodání výrobního materiálu dodavatelem J. Ž. tak nebylo prokázáno a důkazní břemeno žalobkyně neunesla. Lze přiměřeně odkázat na shora uvedené závěry k dodavateli Les - Komplex, a to včetně plateb v hotovosti a rozdílu v obchodování s panem Ž. oproti některým jiným dodavatelům, u nichž žalobkyně byla s to přepravu materiálu prokázat.
57. Dalším dodavatelem, u kterého správce daně neosvědčil uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu a ceně, byla paní R. J. (zdaňovací období 2013). Dle již shora specifikované výpovědi pana D. ze dne 6. 6. 2018 dopravu od dodavatelky, za kterou svědek jednal s panem F. J., manželem paní J., zajišťovala a hradila žalobkyně; svědek nevěděl jistě, zda se jednalo o autodopravu S. (takový subjekt se nepodařilo blíže identifikovat). Dodávané EUR palety měl pan D. přebírat od řidiče na základě dodacího listu. Zde soud uvádí, že souhlasí vzhledem k okolnostem věci, že pro prokázání daňové uznatelnosti nákladů domněnky ohledně přepravce nepostačují; v důkazním řízení musí být postaveno najisto, zda, kým a v jakém rozsahu se deklarovaný obchodní případ udál. Správní spis přitom obsahuje kopie faktur, na kterých údaje o přepravci i potvrzení o převzetí materiálu chybí a dodací listy v něm založeny nejsou.
58. Vzhledem ke skutečnosti, že se paní J. opakovaně k výsledku nedostavila, správce daně vyslechl pana F. J., který byl na fakturách pro žalobkyni uveden jako jejich vystavitel. Z jeho výpovědi vyplynulo (protokol č. j. 74228/18/2912-60564-701609), že za manželku, paní J., prováděl a řídil veškerou ekonomickou činnost, nakupoval od žalobkyně paletové přířezy a dodával jí palety EUR, vystavoval faktury. Dodávky předával řidiči dopravní společnosti, který podpisem stvrdil převzetí nákladu, o jakou dopravní společnost se jednalo, si pan J. nepamatoval, tvrdil, že dopravu objednávala a hradila žalobkyně.
59. Žalovaný v této souvislosti uzavřel, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že dopravu palet od dodavatele k žalobkyni objednávala a hradila právě žalobkyně. Žádné doklady potvrzující přepravu (faktury, dodací listy přepravce) však předloženy nebyly. Svědeckými výpověďmi nebyla přepravní společnost blíže určena, nebylo tak možno ani jejím prostřednictvím skutečné dodání palet žalobkyni ověřit. Obecná vyjádření svědků, s ohledem na rozsah okolností jejich výpověďmi neobjasněných, nepostačují k prokázání daňové uznatelnosti nákladů, neboť předmět dokazování, kterým bylo prokázání faktického dodání materiálu, neprokazují. Faktické dodání výrobního materiálu dodavatelkou R. J. nebylo dle žalovaného prokázáno.
60. S výše uvedeným hodnocením soud souhlasí, přičemž dodává, že výsledky pana F. J. a paní R. J. provázely v daňovém řízení potíže, které vyústily v to, že pana J. předvedla k výsledku na základě rozhodnutí správce daně Policie ČR. Pan J. přitom uvedl, že za paní

J. jednal a vše zařizoval sám, tedy veškerou ekonomickou činnost (s tím souhlasí údaje na fakturách, kde byl pan J. uveden jako vystavitel). Tomu korespondovala i výpověď pana D. Proto správce daně, dle názoru soudu akceptovatelně, upustil od další snahy o předvolání či předvedení paní J. za účelem svědeckého výslechu (paní J. Policie ČR nepředvedla, přestože o tom správce daně rovněž rozhodl, neboť zjistila, že se zdržuje v jiném obvodu než v tom, v němž působil policejní orgán, který měl předvedení provést – blíže viz bod [63] rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734).

61. Jak k tomu dodal žalovaný, svědecké výpovědi navíc svědčí o tom, že dopravu palet od dodavatelky R. J. k žalobkyni objednávala a hradila u externího dopravce právě žalobkyně, přičemž právě tuto skutečnost lze považovat za relevantní vzhledem k předmětu dokazování, kterým bylo prokázání skutečného dodání výrobního materiálu. Žalovaný k tomu uvedl, že rozhodujícím důkazem za takové situace by tedy bylo předložení dokladů o sjednané přepravě, kterými by měla žalobkyně disponovat. Naopak skutečnost, zda své závazky vůči dodavateli výrobního materiálu žalobkyně hradila v hotovosti nebo vzájemnými zápočtu pohledávek a závazků, nebylo vzhledem k předmětu dokazování relevantní, jelikož faktické dodání materiálu externím přepravcem nemůže prokázat. Soud i v tomto směru souhlasí s žalovaným, že případný další výslech paní J. nebyl vzhledem k popsaným okolnostem nutný.
62. Svědek pan D. se dne 6. 6. 2018 vyslovil taktéž k spolupráci s dodavatelem Projekt Mission za zdaňovací období roku 2014. S tímto subjektem měla žalobkyně navázat spolupráci poté, co korporaci Les - Komplex nahradila právě jmenovaná společnost. Ta zajišťovala přepravu výrobního materiálu, přičemž na název dopravce si svědek nevzpomněl. Jak žalovaný vyhodnotil, tato svědecká výpověď nevedla k určení přepravní společnosti určena, protože nebylo možné jejím prostřednictvím ověřit skutečné dodání materiálu. V této souvislosti svědek pan R. B., který byl zplnomocněným zástupcem společnosti Projekt Mission, si až na jeden případ nevybavil názvy svých dodavatelů, přestože jej s nimi měla vázat letitá známost. Jak vyplývá i z napadeného rozhodnutí, nepodařilo se takto identifikovat dodavatele plnění, přičemž svědek uvedl, že u některých dodávek platila dopravu společnost Projekt Mission, u ostatních žalobkyně. Tomu v zásadě koresponduje i sdělení jednatele společnosti Projekt Mission (zaevidováno pod č. j. 1740198/19), dle kterého si dopravu dřevní hmoty zajišťovala žalobkyně po vzájemné dohodě. Je zde tedy rozpor se sdělením žalobkyně, dle kterého dopravu zajišťoval vždy dodavatel, což uváděl i pan D. Ačkoli dle pana D. dodávka materiálu probíhala oproti dodacím listům, které přivezl pan R. B., tak žalobkyně nepředložila kopie faktur a dodacích listů, na kterých by byl uveden údaj o přepravci; to nevyplývalo ani z ničeho jiného. I v této souvislosti proto soud konstatuje, že předmětná okolnost ospravedlňuje závěr žalovaného, že faktické dodání plnění nebylo prokázáno, což se týká i dalších žalobkyniných dodavatelů za zdaňovací období let 2013 a 2014, jichž se týká jedno z napadených rozhodnutí (blíže viz body [54] až [56] rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734, a to včetně odkazů na výsledky kontrolních zjištění či Zprávu o daňové kontrole).
63. Principiálně obdobná situace nastala i v případě zdaňovacího období roku 2015, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, které se tohoto zdaňovacího období a vybraných žalobkyniných dodavatelů týkalo. Ani zde nemohl ze shora uvedených důvodů do věci přinést zásadní zvrat znalecký posudek

zmiňovaný žalobkyní, a i zde byly např. předložené dodací listy formálními doklady, které samy o sobě faktické dodání výrobního materiálu neprokazují, a to zejména v návaznosti na skutečnost, že neobsahovaly bližší údaje o přepravcích či (jimi) použitých vozidlech, jimiž mělo být plnění přivezeno. Zároveň jsou v tomto případě obecná východiska žalovaného, jakož i argumentace žalobkyně, v podstatě totožná, pročež soud na daná východiska, v návaznosti na závěry týkající se zdaňovacích období roku 2013 a 2014, a tedy rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734, odkazuje. K jednotlivým dodavatelům pak soud v souladu se závěry žalovaného uvádí následující:

64. Výpověď svědka Z. D. (protokol ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1708097/18/2912-60564-701609) bez dalšího neprokázala faktické dodání výrobního materiálu společností Crazy Wheels. Z této výpovědi totiž vyplynulo, že dopravu materiálu uskutečnily různé přepravní společnosti, jejichž názvy neznal. Při dodávce dřeva mu měly být řidičem předány dodací listy, které měl pan D. podepsat, přičemž potvrdil, že žalobkyně přepravní listy nemá k dispozici, protože dopravu nezajišťovala. Skutečnost, že vlastní předání materiálu dokladují pouze dodací listy, potvrdil svou výpovědí svědek pan M. V., jednatel společnosti Crazy Wheels. Ten vypověděl (protokol ze dne 11. 10. 2018, č. j. 1602620/18/2912-60564-701609), že dodací listy vystavil na základě telefonické objednávky s panem D. a předal je svému dodavateli, který na jejich základě provedl dodávku pro žalobkyni, přičemž při předání materiálu za společnost Crazy Wheels nikdo přítomen nebyl.
65. K tomu žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že na předložených dodacích listech není uvedena identifikace vozidla, ani údaje o přepravci, který dopravu realizoval, nelze výpověď svědka s těmito doklady porovnat, pročež se jedná o doklady, které nejsou způsobilé fakticitu plnění věrohodně prokázat. I když žalobkyně přepravu nezajišťovala, z uvedených informací vyplývá, že dodavatel společnosti Crazy Wheels realizující dodávku pro žalobkyni disponoval dodacím listem, se kterým měl být materiál následně dodán. K tomu žalovaný dodal, že je nepravděpodobné, že by identifikační údaje vozidla a přepravce nebyly na dodací list vepsány před zahájením přepravy, každopádně by tak učinil řidič při vykládce, když by tak konal ve vlastním zájmu z důvodu potvrzení, že náklad skutečně dodal na smlouvenou adresu. Proto dle žalovaného nebylo svědeckými výpověďmi prokázáno faktické dodání výrobního materiálu společností Crazy Wheels, přičemž z výpovědi pana V. (jednatele Crazy Wheels) dále vyplynulo, že skutečným dodavatelem tato společnost nebyla. Ze správního spisu je pak zřejmé, že na výzvu správce daně (ze dne 3. 1. 2017, č. j. 5688/17/2912-60564-700610) společnost Crazy Wheels nepředložila žádné doklady o nákupu výrobního materiálu, který předmětnými fakturami vyúčtovala žalobkyni (srov. s. 6 Zprávy o daňové kontrole). Konkrétní a skutečný poskytovatel plnění tedy nebyl identifikován a žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno.
66. Velmi podobná pak byla celková situace i u dodavatele Green Chance. Soud proto jen ve stručnosti odkazuje na body [47] až [50] rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734. Obdobně soud odkazuje v případě dodavatele Lesy Chalupa na body [51] a [52] předmětného rozhodnutí a v případě dodavatele Projekt Mission na bod [55] daného rozhodnutí žalovaného a v případě dodavatele Shaking Group na bod [54]. Soud dodává, že celkové zhodnocení důkazní situace pak představují body [56] až [60], přičemž se jedná o období, přízpusobenou zdaňovacímu období roku 2015, závěrů obsažených v bodech [55] až [60] rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734, které soud reprodukoval již výše a ztotožnil se s nimi, což

činí i nyní. Dlužno dodat, že dodavatelé Projekt Mission a J. Ž. byli posuzováni v obou napadených rozhodnutích, přičemž rozdíl v posouzení spočíval jen z hlediska toho, o jaké konkrétní zdaňovací období se jednalo; za této situace nad rámec závěrů obsažených v rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, soud k těmto dodavatelům odkazuje na rozhodnutí ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734, na a tam obsažené závěry žalovaného, se kterými se ztotožňuje. To se týká i argumentace žalobkyně o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (srov. body [61] a [62] rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734).

67. Žalobkyně podobně jako v odvolání namítá, že se správce daně (resp. žalovaný) nezabýval otázkou, resp. na ni nepodal uspokojivou odpověď, kde vzala výrobní materiál, za situace, kdy bylo zpochybněno 64 % (za zdaňovací období 2013), resp. 59 % (za zdaňovací období 2014), potažmo 57,1 % (za zdaňovací období 2015) materiálových nákladů, pokud současně výnosy zpochybněny nebyly. K těmto otázkám se vyjadřovala jak Zpráva o daňové kontrole, tak napadená rozhodnutí žalovaného. V souladu s žalovaným soud uvádí, že samo zjištění, že k realizaci produkce na výstupu potřebuje daňový subjekt materiál na vstupu, nepostačuje pro závěr, že tento materiál byl dodán deklarovanými společnostmi v tvrzeném množství, sortimentu a ceně.
68. Zároveň je třeba konstatovat, že při posouzení, zda žalobkyně posuzované výdaje vynaložila, nelze odhlédnout od prokázání výdajů vůči konkrétnímu dodavateli. Jak vyplývá např. z bodu [52] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-38, „*daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (tak se Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s tím, že daňový subjekt mohl svá dosavadní tvrzení dále důkazně podložit, resp. že mohl změnit své tvrzení o skutečném dodavateli a v tomto směru rovněž uvést relevantní podklady). Z toho tedy plyne, jak uvádí i žalovaný ve vyjádření k žalobě, že tedy sice není zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Bez prokázání všech skutečných okolností případu – není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobkyně a nepřipadá proto v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů.
69. Samo zjištění, že k realizaci produkce na výstupu potřebuje žalobkyně materiál na vstupu, nepostačuje pro závěr, že tento materiál byl dodán deklarovanými společnostmi v tvrzeném množství, sortimentu a ceně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2019 č. j. 3 Afs 365/2017-41). Přitom vyloučení části nákladů neznámá, že by proporcionálním způsobem měla být pokrácena výše výnosů, která vstupuje do základu daně [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015-39, bod [19]: „*Pokud i přes tuto širokou možnost, jak prokázat výdaje, daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, nemohou být jeho výdaje zohledněny při výpočtu základu daně a daňový subjekt musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83).*“].

70. Pakliže žalobkyně v této souvislosti namítá možnost uplatnění tzv. esenciálních nákladů, pak je tato argumentace nepřiléhavá. K otázce esenciálních nákladů se totiž vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, z něhož vyplývá, že pro aplikaci esenciálních výdajů (tj. výdajů objektivně minimálně nutných na dosažení příjmu), vyplývají dvě podmínky: a) nejsou pochybnosti o existenci výdajů (byť např. může být sporná jejich výše) a b) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek; tyto podmínky musí být splněny současně.
71. V kontextu s argumentem o možnosti (či vhodnosti) stanovení daně podle pomůcek soud uvádí, že ze samotné skutečnosti, že daňový subjekt neprokáže faktické vynaložení některých ze zaúčtovaných a daňově uplatněných nákladů, nelze bez dalšího dovodit nemožnost stanovení daně dokazováním. Jak uvedl žalovaný, opačné stanovisko by mohlo vést k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, které ty tím byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona. Stát by pak musel reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu, což by však bylo v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za něj domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35).
72. Nadto stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. V návaznosti na uvedené je ke stanovení daně podle pomůcek možno přistoupit v případě, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017-41, bod [21]). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publikované pod č. 3418/2016 Sb. NSS, bod [11]).
73. Jak uvedl i žalovaný, v případě žalobkyně však účetnictví nebylo shledáno komplexně nevěrohodným, neprůkazným, neúplným či nesprávným. Soud naznačil již výše, že ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých z deklarovaných výdajů pak nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Zároveň, jak se vyslovil i správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, není povinností správce daně vyhledávat důkazy o tom, kde daňový subjekt vzal materiál, který byl použit na výrobu; k tomu tížilo důkazní břemeno právě žalobkyni, která jej však neunesla.
74. K žalobní argumentaci pak soud dodává, že lze s žalobkyní souhlasit, že nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby ověřovala, zda má vystavitel faktury dotčené zboží

k dispozici apod. (žalobkyně zde odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, byť si uvědomovala, že se týkal otázky daně z přidané hodnoty; žalobkyně však jeho dosah považovala za širší a obecnější). K tomu však soud podotýká, že po žalobkyni správce daně nepožadoval, aby prokazovala či předem ověřovala, zda mají její dodavatelé příslušné zboží ve své dispozici, jak budou dopravu realizovat apod. Správce daně (resp. žalovaný) toliko uváděl, že o souladu daňových dokladů se skutečností panují pochyby, které jsou spojeny s nestandardními okolnostmi přepravy dodávek. V této souvislosti zjistil, že ani dodavatelé žalobkyně nemají příslušné přepravní doklady k dispozici, že nejsou schopni prakticky žádné přepravce specifikovat, že není zřejmé, kde pořídili dodávané zboží, resp. že tyto okolnosti u nich nelze ověřit. Za této situace, kdy o uskutečnění dodávek v přesně deklarované podobě panovaly důvodné pochybnosti (správce daně tu unesl své důkazní břemeno), bylo možné požadovat, aby v rámci přenosu důkazního břemene žalobkyně prokázala dodání zboží dalším způsobem než „jen“ bezvadnými účetními doklady, potažmo dospět k závěru, že žalobkyně v tomto smyslu nesla „zvýšenou“ důkazní povinnost.

75. Zde soud opětovně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž je „[v] zájmu daňového subjektu [...], aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Soud z tohoto pohledu nepovažuje za nutné rozebírat, jaké byly v letech 2013 až 2015 podmínky na trhu se dřevem, kteroužto skutečnost žalobkyně zdůrazňuje; žalobkyně samozřejmě mohla přistoupit na podmínky, které považovala za běžné (platby vysokých částek v hotovosti, neuzavírání písemných smluv, nezjišťování zdrojů svých dodavatelů, nedokumentování způsobu přepravy a přepravců apod.), musí však akceptovat důsledky, které takové jednání pro ni může mít z daňového hlediska. Jak již soud naznačil shora, uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je právem daňového subjektu, přičemž je v jeho zájmu, aby si zajistil takové podklady a podmínky, aby toto své právo mohl nejen tvrdit, ale i věrohodně prokázat (to soud uvádí i ve spojení s odkazem žalobkyně v replice na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37 – viz bod 25. nynějšího rozsudku –, který se nadto týkal primárně problematiky daně z přidané hodnoty, a u něhož se pochybnosti daňových orgánů týkaly spíše otázek spojených s tím, kdo a jak vystupoval a jednal za dodavatele).
76. V dané souvislosti nepovažuje soud za přesvědčivý odkaz žalobkyně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, který zmínila v replice. Nejvyšší správní soud zde totiž nehovořil o tom, že „pokud nejsou uznány náklady na vstupu dle § 24 odst. 1 ZDP ve výši větší než cca 30% všech takových nákladů, má to za následek nereflexivní na esenciální náklady nutné pro zachování činnosti daňového subjektu a je nutno proto stanovit daň dle § 98 DR“. Nejvyšší správní soud zde totiž přechod na pomůcky považoval za nutný, pokud daňové orgány „zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané“, resp. náklady byly „zcela pomínuty“. Nejvyšší správní soud tak posuzoval jinou situaci, když navíc výslovně odkazoval na obecné principy týkající se přechodu na pomůcky a stanovení daně podle pomůcek (odkaz např. na zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29) a v tomto kontextu zohlednění zmiňovaných esenciálních nákladů, přičemž tato východiska soud považuje za souladná se závěry konstatovanými shora v tomto rozsudku.

77. Za důvodnou soud nepovažuje ani argumentaci související s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 (v podrobnostech viz bod 24. nynějšího rozsudku). Obecné závěry plynoucí z tohoto rozsudku zdejší soud plně akceptuje, s odkazem na výše uvedené principy dokazování v rámci daňového řízení však dodává, že vždy je třeba přihlížet ke konkrétním skutkovým okolnostem případu. Městský soud v Praze totiž řešil jiný typ plnění, než o jaký se jedná v nynější věci; jím posuzované reklamní služby totiž potvrzovali smluvní partneři (dodavatelé) daňového subjektu, přičemž tento daňový subjekt tato plnění prokazoval rovněž rozsáhlou video a fotodokumentací. Na rozdíl od nynějšího případu tak neexistovaly důvodné pochybnosti o osobách dodavatelů, pakliže bylo bezesbytku prokázáno, že příslušné služby proběhly tak, jak je daňový subjekt deklaroval. Ve věci projednávané nyní Krajským soudem v Brně však takové míry jistoty zdaleka nebylo dosaženo (správce daně nemohl dát rovnítka mezi každý „vstup a výstup“ žalobkyně, správce daně vznesl relevantní pochybnosti o tom, kde dodavatelé žalobkyně pořídili materiál; viz výše) a za takové situace lze závěry žalovaného a správce daně akceptovat. Není povinností daňových orgánů, aby v případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem domýšlely a uváděly, z jakých důvodů snad daňový subjekt mohl ve větší či menší míře a v jaké podobě „fingovat“ uplatňovaná plnění. Soud tak nepovažuje posuzovaný důkazní standard požadovaný správcem daně a žalovaným za nepřiměřený či přemrštěný, potažmo posuzování důkazů za jednostranné.
78. V replice žalobkyně uvedla další námitku, kterou soud specifikoval v bodě 26. tohoto rozsudku. Pakliže by soud akceptoval, že předmětná námitka byla uplatněna jakožto žalobní bod včas, pak uvádí, že žalobkyně v jejím rámci zdůraznila „oficiální“ právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119: *„Vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“* Tomu v textu dokazovaného rozhodnutí odpovídá pasáž, dle níž *„příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázek nebude zajištěn cestou vázanosti jednoho z nich zjištěními druhého na základě § 28 d. ř., nýbrž cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo. Jinak řečeno – poukázal-li na to stěžovatel, správce daně si v jeho věci opatří podklady příslušného správce daně týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., skutkově svázané s daňovou povinností stěžovatele, a uváží, nakolik skutková zjištění ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odpovídají dosavadním skutkovým zjištěním ve věci stěžovatele; shledá-li rozpory, odstraní je v důkazním řízení, vázán ustanovením § 31 odst. 2 věty první d. ř.“* (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně)
79. Soud je toho názoru, že ani tato námitka by žalobkyni nesvědčila. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovoval k situaci, kdy rozhodnutí ve věci daného žalobkyně následovalo po rozhodnutí týkajícího se jiného daňového subjektu, resp. k situaci, v níž jiný správce daně učinil skutková zjištění. V takovém případě byl „v pořadí druhý“ správce daně povinen reflektovat závěry „prvního“ správce daně, a to i v procesu dokazování a zjišťování

skutkového stavu (srov. citovaná pasáž a její zvýrazněná část); nadto je třeba, aby na tuto skutečnost daňový subjekt poukázal. To vyplývá z citované části rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, jakož i z formulace, která jí předchází: „[V]ýsledky takto úzce skutkově souvisejícího řízení ve věci daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o. nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny“. Popisovaná situace však v nyní posuzovaném případě nenastala. Ze správního spisu není zřejmé, že by takto žalobkyně v daňovém řízení argumentovala, a to v souvislosti se stanovením daňové povinnosti některému z jejich dodavatelů.

80. Nadto je třeba poznamenat, že v případě společnosti Projekt Mission ze sdělení dožádaného správce daně (č. j. 1754828/16) vyplývá, že u daného subjektu nebyla prováděna daňová kontrola a daňová povinnost byla stanovena v zásadě „toliko“ podle daňových priznání této společnosti; dožádaný správce daně tak nečinil vlastní skutková zjištění. Za obdobnou považuje soud situaci rovněž u společnosti Green Chance, u níž dožádaný správce daně uvedl (č. j. 107606/17), že zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2016, avšak tato daňová kontrola dosud stále probíhala. Daňová kontrola nebyla zahájena ani u společnosti Shaking Group (viz č. j. 1790750/16) a Crazy Wheels (viz č. j. 85804/17).
81. Nad rámec věci pak soud dodává, že se již v minulosti zabýval i případem jednoho z žalobkyniných dodavatelů, subjektu Lesy Chalupa. Z vlastní činnosti je tak soudu známo, že některé okolnosti dodávek dřevní hmoty byly obdobné jako nyní u žalobkyně. Rovněž v tomto případě Krajský soud v Brně žalobu zamítl a následně zamítl kasační stížnost i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 91/2017-49, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2022, č. j. 2 Afs 35/2020-30, potažmo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2019, č. j. 29 Af 68/2017-71 – tam rovněž zmínka o dodávkách od korporace Les - Komplex).

V. Závěr a náklady řízení

82. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
83. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (žalovaný ostatně o přiznání náhrady nákladů řízení ani nežádal).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu