



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **M. P.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen JUDr. Jiřím Fílou, advokátem,
sídlem Závodní 391/96C, 360 06 Karlovy Vary,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20420/20/5200-10423-705778,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20420/20/5200-10423-705778, kterým byl na základě žalobcova odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 9. 2018, č. j. 2127149/18/2508-50523-501392. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

„zákon o daních z příjmů“) a podle § 147, § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 178 396 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši (minus) 7 089 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil výši penále 37 097 Kč. Změna provedená žalobou napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení doměřené daně na 177 780 Kč a snížení penále na 36 973 Kč. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr jsou nezákonné pro rozpor s daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů. Konstatoval, že daňové orgány neúplně zjistily skutkový stav, nesprávně vyhodnotily provedené důkazní prostředky, jejich rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Žalobce byl přesvědčen o tom, že prokázal svá tvrzení týkající se výdajů za přijaté služby od společnosti Staracer s. r. o. Podle žalobce z jednotlivých důkazů (zejména listin) provedených v daňovém řízení vyplynulo, že společnost Staracer s. r. o. poskytla žalobci plnění, za které žalobce zaplatil 2 216 580 Kč, a proto nesouhlasil s tím, že správce daně o tuto částku zvýšil daňový základ. Žalobce podotkl, že spolupráci s touto společností doložil smlouvou o dílo ze dne 9. 1. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., dodatkem č. 1 ke smlouvě o dílo ze dne 31. 3. 2012 uzavřené mezi žalobcem a společností ORGREZ, a. s., smlouvou o dílo ze dne 3. 1. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., smlouvou o dílo ze dne 18. 3. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a společností ORGREZ, a. s., rámcovou smlouvou o dílo ze dne 25. 1. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., rámcovou smlouvou o dílo ze dne 12. 11. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., fakturami za přijaté služby (včetně objednávek, předávacích protokolů, zjišťovacích protokolů o provedených pracích a dodávkách) a pokladními doklady. Zmíněné faktury včetně objednávek, předávacích protokolů, zjišťovacích protokolů o provedených pracích a dodávkách podle žalobce prokazují, že jako subdodavatel poskytoval služby a plnění společností ORGREZ, a. s., BIS Czech s. r. o., Unimerex s. r. o. a EUROMONT GROUP a. s. s tím, že toto plnění pro žalobce zajišťoval jeho subdodavatel – společnost Staracer s. r. o.
3. Podle žalobce ani obecná specifikace plnění uvedená v jednotlivých daňových dokladech, ani rozpor v datech uskutečněných zdanění nemohou vést k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění od společnosti Staracer s. r. o. Podotkl, že s ohledem na charakter poskytovaných služeb není možné plnění detailněji specifikovat, a poukázal na shodu předmětu plnění uvedeného v daňových dokladech vystavených společností Staracer s. r. o. pro žalobce a žalobcem pro společnosti ORGREZ, a. s., BIS Czech s. r. o., Unimerex s. r. o. a EUROMONT GROUP a. s. Spolupráce se společností Staracer s. r. o. byla podle žalobce potvrzena i výpovědí jejího jednatele P. E., který potvrdil rovněž přijetí jednotlivých plateb a provádění prací prostřednictvím zaměstnanců slovenské společnosti. Výpověď tohoto svědka označil žalobce za věrohodnou a dodal, že svědek si toliko nemohl vzpomenout na název slovenské společnosti, neodmítl jej však sdělit. Žalobce konstatoval, že v rámci jiného řízení zjistil od P. E., že se jednalo o společnost PCs Group, s. r. o., sídlící v Košicích, a žalovaný se poté bezvysledně snažil vyslechnout jejího jednatele I. Š. Žalobce zdůraznil, že mu nemůže jít k tíži, že společnost Staracer s. r. o. a její subdodavatelé neposkytli správci daně potřebnou součinnost a že je tato společnost nekontaktní, neboť nemůže být odpovědný za konání či nekonání jiného daňového Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektu, za který není oprávněn jednat a zastupovat jej. S ohledem na uvedené skutečnosti nebyly podle žalobce splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že žalobní námitky jsou ve většině totožné s námitkami odvolacími, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl průběh daňového řízení a konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že výdaje za servis a údržbu analyzační techniky podle daňových dokladů od společnosti Staracer s. r. o. jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2008 žalovaný zdůraznil, že důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením dokladu, byť formálně bezvadného. Žalobce podle žalovaného neprokázal, že předmětné práce a služby skutečně přijal od dodavatele Staracer s. r. o. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 15/2011, 2 Afs 93/2007 a 5 Afs 104/2006 žalovaný konstatoval, že daňové orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zabývaly se všemi žalobcem navrženými důkazy. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 12/2013 vysvětlující podmínky daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a poznamenal, že žalobce neustále rozporuje všechny zjištěné skutečnosti, aniž by sám svá tvrzení rozvedl a vysvětlil; jedná se tedy o ničím nepodložená tvrzení, která nijak nevyvracejí pochybnosti a závěry správce daně.
5. Podle žalovaného nebyla nekontaktnost společnosti Staracer s. r. o. kladena žalobci k tíži, pouze byla v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 99/2015 užita ke zpochybnění daňového dokladu. Pochybnosti správce daně byly umocněny rozdílnými daty uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech vystavených společností Staracer s. r. o. a následně žalobcem za údajné provedení totožných prací. Žalovaný připomněl, že až v rámci odvolání uvedl žalobce společnost PCs Group, s. r. o., jako údajného subdodavatele společnosti Staracer s. r. o., nicméně do té doby tvrdil, že deklarované práce měla provádět společnost Staracer s. r. o. Podle žalovaného existují pochybnosti o tom, zda vůbec došlo k realizaci deklarovaných služeb podle daňových dokladů vystavených společností Staracer s. r. o., a proto takové výdaje nelze uznat jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný trval na tom, že správce daně nepřekročil judikaturou vymezené hranice stran skutečností, jejichž prokázání může po daňových subjektech vyžadovat.
6. Námitku, že došlo ke stanovení daně podle pomůcek nezákonným způsobem, žalovaný označil za obecné tvrzení, které žalobce nijak doložil ani nekonkretizoval. Daňové orgány podle žalovaného jasně a srozumitelně popsaly své úvahy stran oprávněnosti stanovení daně podle § 98 odst. 1 daňového řádu. S odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 66/2016 žalovaný připomněl dispoziční zásadu a dodal, že žalobce obecnými námitkami předurčil rozsah soudního přezkumu. Zdůraznil, že správce daně zpochybnil 66 % deklarovaných výdajů, což lze klasifikovat jako podstatnou část povinně vedené evidence. Žalobce podle žalovaného nesplnil svou zákonnou povinnost, když neunesl důkazní břemeno ve smyslu doložení základu daně, tedy nedostál svým povinností při dokazování, a proto byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný uzavřel, že použité pomůcky měly racionální charakter, postup správce daně byl srozumitelně odůvodněn a nedošlo k žádnému pochybení. Navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Ústní jednání soudu

7. Při jednání soudu konaném dne 14. 6. 2022 právní zástupce žalobce setrval na své argumentaci obsažené již v žalobě.
8. Pověřená pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, při tomtéž jednání plně odkázala na písemné vyjádření k žalobě, kterou nadále považovala za nedůvodnou.

Posouzení věci soudem

9. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou však žalobce nijak blíže nespecifikoval. Soud v této souvislosti poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí.

12. Žalobce dále v žalobě uplatnil řadu obecných námitek, když bez jakéhokoli upřesnění a bez vyličení konkrétních skutkových souvislostí s jeho případem tvrdil, že napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr jsou nezákonné pro blíže nespecifikovaný rozpor s daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů, že daňové orgány neúplně zjistily skutkový stav, nesprávně vyhodnotily provedené důkazní prostředky, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci a že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Takovéto obecné námitky nemají kvalitu žalobních bodů, neboť každý žalobce je povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoli specifikace.
13. Předmětné obecné námitky žalobce tudíž nelze vypořádat jinak než obecným způsobem. Soud proto konstatuje, že po prostudování napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru dospěl k závěru, že tato rozhodnutí nejsou v rozporu s daňovým řádem ani se zákonem o daních z příjmů, daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně, provedené důkazní prostředky vyhodnotily správně a věc po právní stránce správně posoudily.
14. Před vypořádáním dalších žalobních námitek považuje soud za potřebné připomenout, že napadeným rozhodnutím stanovil žalovaný žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).
15. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, 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“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví

a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). 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“ (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).

16. Na citovanou judikaturu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého „ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“
17. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a konstatuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v projednávané věci splněny. Žalobce totiž nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě se žalovaným v tom, že žalobce – ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal daňovou uznatelnost jím uplatněných výdajů. Soud připomíná, že podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (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.“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].
18. Na tomto místě soud dále připomíná, že stanovení daně podle pomůcek představuje určitý limit i pro odvolací řízení a následný přezkum ve správním soudnictví. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že „[s]měřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“ Soud proto konstatuje, že zkoumání zákonnosti dodatečného platebního výměru, jímž byla stanovena daň podle pomůcek, se v rámci odvolacího řízení omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

za nichž lze vydat rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a na přiměřenost použitých pomůcek. Odvolací řízení v případě stanovení daně podle pomůcek tudíž podle názoru soudu nemůže sloužit k nápravě toho, co žalobce zanedbal v průběhu daňové kontroly, a suplovat jeho pasivitu, pokud jde o uplatňování důkazních návrhů. K tomu měl žalobce dostatek prostoru před vydáním dodatečného platebního výměru a právě svou pasivitou způsobil, že neunesl důkazní břemeno a došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

19. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že limity odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, nebo ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále shrnul, že *„[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67]. K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...) [blíže viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS]. Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40]. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43]. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156].*
20. S citovaným právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že žalobce v projednávané věci v daňovém řízení ani v žalobě nijak nerozporoval pomůcky, které daňové orgány pro stanovení daně použily, ani jejich přiměřenost, proto soud užitě pomůcky a jejich přiměřenost blíže nezkontroloval. S ohledem na popsané limity odvolacího i soudního přezkumu se tak soud mohl zabývat toliko námitkami, které se týkaly dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně.
21. Za situace, kdy žalobce blíže nespecifikoval, v čem spatřuje nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a z celkového kontextu žaloby vyplývá, že tím důvodem je skutečnost, že považoval své výdaje za dostatečně prokázané, soud na tomto místě předesílá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno (jak bude rozebráno níže),

tudíž při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost. Vzhledem k tomu, že daňovými orgány zpochybněné výdaje dosahovaly 66 % celkových žalobcem uplatněných výdajů, soud přisvědčil úvaze žalovaného, že v důsledku zmíněného porušení povinností při dokazování ze strany žalobce nebylo možné stanovit daň dokazováním. Je tomu tak proto, že správce daně i žalovaný akceptovali žalobcem vykázané příjmy, pro jejichž dosažení musely být zcela logicky vynaloženy výdaje, jejichž skutečná výše však nebyla prokázána. Vzhledem k tomu, že podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016-38 bylo nutné přiznat žalobci relevantní část výdajů objektivně nutných k dosažení jím vykázaných příjmů, bylo podle názoru zdejšího soudu zcela namístě stanovit daň podle pomůcek.

22. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
23. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
24. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

25. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
26. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„[v]ýdaje (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.“* Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
27. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti mimo jiné o tom, zda žalobce fakticky přijal poskytnuté služby od deklarovaného dodavatele Staracer s. r. o., a tedy zda byly výdaje v celkové výši 2 216 580 Kč žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K ostatním pochybnostem správce daně neuplatnil žalobce v žalobě žádné námitky, proto se jimi soud blíže nezabýval. V návaznosti na předmětné pochybnosti vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 11. 10. 2017, č. j. 2175416/17/2508-60563-501795, kterou žalobce vyzval, aby ve lhůtě patnácti dnů od doručení výzvy mimo jiné prokázal a věrohodnými důkazními prostředky doložil, že poskytnuté služby deklarované na daňových dokladech konkrétně označených ve výzvě a vystavených dodavatelem Staracer

s. r. o. fakticky přijal, a to od zmíněného dodavatele, a že předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. aby doložil konkrétní vazbu uplatněných výdajů k dosaženým příjmům.

28. Již ve zmíněné výzvě správce daně naznačil, že žalobce nepředložil dostatek podkladů k prokázání toho, že fakticky přijal poskytnuté služby od dodavatele Staracer s. r. o., neboť k uplatněným výdajům předložil pouze daňové doklady, smlouvu o dílo ze dne 3. 1. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., smlouvu o dílo ze dne 18. 3. 2013 uzavřenou mezi žalobcem a společností ORGREZ, a. s., rámcovou smlouvu o dílo ze dne 25. 1. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., rámcovou smlouvu o dílo ze dne 12. 11. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a společností Staracer s. r. o., dále k přijatým fakturám č. F/154, F/156, F/166, p/953.1, p/983.1 a p/1024 zjišťovací protokol o provedených pracích a dodávkách, předávací protokol, objednávku (žádanku) a příjmové pokladní doklady, zatímco k fakturám č. p/101.1, p/196.1, p/301, p/433.1, p/561.1, p/568, p/750.1, p/830.1 a p/896 nepředložil žádné jiné písemnosti než samotné faktury a pokladní doklady o úhradě.
29. Provedené dokazování pak pochybnosti správce daně potvrdilo, resp. přidalo další, jak správce daně uvedl v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 9. 2018 a následně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2018. Správce daně především upozornil na obecnost předložených smluv a předmětů plnění uvedených v jednotlivých daňových dokladech (nekonkrétní popis činnosti a chybějící odkaz na smlouvu, žádanku nebo předávací či zjišťovací protokol znemožňující posoudit, zda práce uvedené v těchto protokolech jsou totožné s těmi, které dodavatel žalobci fakturoval) a na svědeckou výpověď jednatele dodavatele Staracer s. r. o. P. E., podle kterého dodavatel práce toliko zprostředkoval, sám je neprováděl, fyzicky nepředával, pouze vystavil předávací a zjišťovací protokoly, neboť žalobci a třetí osobě, která práce prováděla, věřil. Správce daně zdůraznil, že ačkoli bylo podle předložených rámcových smluv č. SM/2012/0013 a č. SM/2012/1112, uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem Staracer s. r. o., povinností dodavatele předem písemně upozornit žalobce na skutečnost, že určité práce bude provádět třetí osoba a tuto osobu označit, správce daně se o tom, že práce skutečně prováděla jiná osoba, dozvěděl až v rámci svědecké výpovědi, aniž se však dozvěděl, o jakou osobu šlo (a to ani od žalobce, který byl výsledku přítomen a podle svědka s předmětným subdodavatelem opakovaně osobně jednal); písemné prohlášení dodavatele Staracer s. r. o. o provádění prací jinou osobou předloženo nebylo. Pochybnosti dále vyplynuly z toho, že veškeré platby byly prováděny v hotovosti, přičemž žalobce téměř ve všech případech neměl na pokladně potřebnou hotovost, resp. evidoval pokladnu v záporné hodnotě. Správce daně dodal, že ze sdělení společnosti UNIPETROL RPA, s. r. o., a ČEZ, a. s., pak vyplynulo, že do areálů CHEMPARK Záluží, Unipetrol-Litvínov a Česká rafinérská v Kralupech nad Vltavou a do elektráren Ledvice, Počerady, Prunéřov 1 a 2, Tisová a Tušimice nikdy nebyl umožněn vstup (nebyly vydány vstupní karty) zaměstnancům či subdodavatelům společnosti Staracer s. r. o., resp. zaměstnancům společnosti PCs Group, s. r. o., ačkoli se služby poskytnuté žalobci měly uskutečňovat právě tam. Správce daně současně poznamenal, že podle sdělení společnosti UNIPETROL RPA, s. r. o., je v seznamu zaměstnanců společnosti ORGREZ, a. s., kteří absolvovali školení bezpečnosti práce pro práci v areálu CHEMPARK Záluží, uveden žalobce a jeho zaměstnanec J. S., a to zřejmě z důvodu, že část zakázky zajišťovali.
30. Správce daně dále poukázal na to, že údaje o předmětu plnění na daňových dokladech vystavených žalobcem neodpovídaly údajům o předmětu plnění uvedeným deklarovaným dodavatelem Staracer s. r. o. na předávacích a zjišťovacích protokolech a neodpovídalo ani

datum uskutečnění zdanitelných plnění (v některých případech datum uskutečnění zdanitelného plnění poskytnutého žalobcem jeho odběrateli předcházelo datu uskutečnění zdanitelného plnění přijatého žalobcem od dodavatele Staracer s. r. o., tedy žalobce poskytl plnění svému odběrateli dříve, než je přijal od svého dodavatele). Správce daně upozornil také na skutečnost, že v některých případech existovaly nesrovnalosti v cenách plnění, kdy žalobce v daňových dokladech vystavených svému odběrateli uváděl totožnou cenu plnění, jako byla cena, kterou mu za dané plnění fakturoval jeho dodavatel Staracer s. r. o. (tedy z těchto transakcí zcela nelogicky neměl žádný zisk). Správce daně rovněž nepřehlédl, že společnost Staracer s. r. o. je nekontaktní a neplní své daňové povinnosti.

31. I po provedeném dokazování v daňovém řízení tak přetrvaly pochybnosti o tom, zda žalobce fakticky přijal poskytnuté služby od deklarovaného dodavatele Staracer s. r. o. a zda byly výdaje v celkové výši 2 216 580 Kč žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
32. Výše popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že své výdaje uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, že skutečně fakticky přijal služby od společnosti Staracer s. r. o. tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech, a že příslušné výdaje v celkové výši 2 216 580 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To ovšem žalobce neprokázal (na výzvu správce daně k prokázání skutečností dokonce – kromě dvou žádostí o prodloužení lhůty – vůbec nereagoval), tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
33. S ohledem na jednoznačně formulované pochybnosti správce daně soud nepřisvědčil žalobcovu tvrzení, že z jednotlivých důkazů (zejména listin) provedených v daňovém řízení vyplynulo, že společnost Staracer s. r. o. poskytla žalobci služby deklarované na daňových dokladech, které vystavila. V tomto směru soud plně odkazuje na výše citované pochybnosti správce daně týkající se jednotlivých listin předložených žalobcem a výpovědi svědka P. E. Soud dále považuje za klíčové především zjištění správce daně, že zaměstnancům ani subdodavatelům společnosti Staracer s. r. o. nebyly vydány vstupní karty umožňující vstup do areálů CHEMPARK Záluží, Unipetrol-Litvínov a Česká rafinérská v Kralupech nad Vltavou a do elektráren Ledvice, Počeradý, Pruněrov 1 a 2, Tisová a Tušimice, kde měly být poskytnuty služby, na které vystavila společnost Staracer s. r. o. příslušné daňové doklady. Soud zdůrazňuje, že jednotlivé činnosti realizované na uvedených místech mohly vykonat toliko fyzické osoby disponující příslušnými vstupními kartami, což logicky vylučuje, že by je vykonal tvrzený slovenský subdodavatel společnosti Staracer s. r. o., případně společnost Staracer s. r. o. samotná (která navíc podle svědecké výpovědi svého jednatele P. E. neměla žádné zaměstnance).
34. Chtěl-li žalobce, který později doplnil své tvrzení v tom smyslu, že práce vykonávali zaměstnanci společnosti PCs Group, s. r. o., za dané situace unést své důkazní břemeno, měl primárně prokázat, že některý ze zaměstnanců společnosti PCs Group, s. r. o., disponoval zmíněnou vstupní kartou, případně že některá z osob disponujících vstupní kartou byla zaměstnancem společnosti PCs Group, s. r. o. Nic takového ovšem žalobce neprokázal, tudíž lze nadále vycházet z toho, že žalobce nemohl přijmout předmětné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

služby od společnosti Staracer s. r. o., neboť zaměstnanci ani subdodavatelé této společnosti neměli oprávnění ke vstupu do míst, kde měly být tyto služby žalobci poskytnuty. Na tomto závěru nemohou podle názoru soudu nic změnit ani žalobcem akcentované smlouvy, faktury, pokladní doklady, objednávky, předávací a zjišťovací protokoly, jejichž obsah ostatně správce daně rovněž řádně zpochybnil, ani žalobcovo tvrzení, že služby od společnosti Staracer s. r. o. zaplatil, neboť samotné zaplacení služeb, jejichž faktická realizace nebyla prokázána, rozhodně nepostačuje pro daňovou uznatelnost takto vzniklých výdajů.

35. Soud nepřehlédl, že ani svědek P. E. nedokázal jakkoli blíže specifikovat plnění poskytnutá žalobci dodavatelem Staracer s. r. o., jehož byl jednatelem, nikdy nebyl v místech, kde se měly práce uskutečňovat, při výsledku neuměl identifikovat firmu z Košic, která měla práce provádět, ani nevěděl, zda tato firma měla potřebné odborné zkoušky, a navíc se v rámci svého výsledku šepotem domlouval se žalobcem, což zpochybňuje jeho objektivitu, resp. věrohodnost. Žalobci lze přisvědčit v tom, že zmíněný svědek neodmítl sdělit název slovenské společnosti, která měla práce provádět, nicméně daňové orgány zcela správně vycházely z toho, že svědek tuto společnost neuměl identifikovat, tudíž jeho výpověď v tomto ohledu nic neprokazuje. Soud dodává, že žalobce měl možnost klást zmíněnému svědkovi při jeho výsledku otázky, tohoto práva však nevyužil, přestože z odpovědí svědka vyplynuly nejasnosti o průběhu celého obchodního vztahu a rozdíly oproti tomu, co sám žalobce doložil listinnými důkazy. Soud proto nesdílí přesvědčení žalobce, že by výpověď tohoto svědka postačovala k prokázání daňové uznatelnosti výdajů na služby údajně poskytnuté žalobci společností Staracer s. r. o.
36. K žalobcovu tvrzení, že mu nemůže jít k tíži, že společnost Staracer s. r. o. (a rovněž tak společnost PCs Group, s. r. o.) je nekontaktní a neposkytla správci daně potřebnou součinnost, a nemůže být odpovědný za konání či nekonání jiného daňového subjektu, za který není oprávněn jednat, soud zdůrazňuje, že žalobce by měl mít na paměti, že jej v daňovém řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k jeho daňovým tvrzením, tudíž by již při realizaci jakýchkoli obchodních transakcí měl brát v potaz skutečnost, že později může vyvstat potřeba jejich uskutečnění doložit. Bylo tedy ve vlastním zájmu žalobce, aby si – byť mu to žádný právní předpis výslovně neukládá a nemusí to být ani obvyklá praxe – průběžně shromažďoval podklady, které mu umožní prokázat daňovou uznatelnost výdajů, resp. splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázání těchto skutečností pak jde výhradně k tíži žalobce. Soud dodává, že daňové orgány navzdory pasivitě samotného žalobce v daňovém řízení vyvinuly maximální úsilí k tomu, aby vyslechly jednatele společnosti PCs Group, s. r. o., I. Š. (opakované předvolání, zjišťování místa bydliště, žádost o předvedení Policií České republiky a ověření, že dotyčný není ve výkonu vazby, trestu či zabezpečovací detence) a rovněž řádně vyzvaly společnost Staracer s. r. o. i PCs Group, s. r. o., k poskytnutí součinnosti, avšak bez odezvy. Ani v tomto nespátřuje soud žádné pochybení na straně daňových orgánů. Jak již soud uvedl, bylo výhradně na žalobci, aby prokázal svá tvrzení, a mohl k tomu využít jakýchkoli důkazních prostředků.
37. Žalobcovo tvrzení, že ani obecná specifikace plnění uvedená v jednotlivých daňových dokladech, ani rozpor v datech uskutečněných zdanění nemohou vést k závěru, že neprokázal faktické přijetí plnění od společnosti Staracer s. r. o., podle názoru soudu jen ukazuje, že žalobce nepochopil, jak je v daňovém řízení rozvrženo důkazní břemeno. Soud proto opakuje, že zmíněné skutečnosti (obecná specifikace plnění, rozpory v datech) společně s dalšími výše popsány skutečnostmi zakládají důvodné pochybnosti o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Vzhledem k tomu, že

správce daně tyto pochybnosti prokázal, obrátilo se důkazní břemeno a bylo povinností žalobce dalšími důkazními prostředky (nad rámec těch již zpochybněných) prokázat, že předmětné plnění od společnosti Staracer s. r. o. skutečně přijal a že je ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení svých zdanitelných příjmů. Žalobce však zůstal zcela pasivní, žádné další důkazy nepředložil ani nenavrhl, tudíž své důkazní břemeno neunesl. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že charakter poskytovaných služeb neumožňuje detailnější specifikaci plnění, neboť u každého plnění lze v daňovém dokladu popsat konkrétní poskytnuté služby, konkrétní místo (místa) a termín jejich realizace, a to s odkazem na příslušnou smlouvu, číslo objednávky a předávací protokol potvrzující realizaci služby, přičemž údaje v objednávce, daňovém dokladu a předávacím protokolu by se měly shodovat. Těmto požadavkům jednotlivé doklady předložené žalobcem nedostály. S ohledem na všechny výše vyjmenované pochybnosti není podle názoru soudu namístě srovnávat zpochybňované daňové doklady vystavené společností Staracer s. r. o. s daňovými doklady vystavenými žalobcem pro jeho odběratele (byť ve vymezení předmětu plnění existuje shoda), neboť ohledně žalobcových příjmů od společností ORGREZ, a. s., BIS Czech s. r. o., Unimerex s. r. o. a EUROMONT GROUP a. s. daňové orgány žádné pochybnosti neměly a žalobcovo tvrzení, že těmto subjektům poskytoval své služby, nijak nerozporovaly.

38. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobce neprokázal svá tvrzení týkající se výdajů na služby od deklarovaného dodavatele Staracer s. r. o., tedy neprokázal, že výdaje v celkové výši 2 216 580 Kč uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány tudíž zcela oprávněně nezahrnuly tuto částku do daňově uznatelných výdajů (zvýšily o ni základ daně) a při splnění zákonných podmínek stanovily daň podle pomůcek, kdy žalobcovy výdaje určily procentem z příjmů. Výsledná daň byla tímto postupem podle žalobcem nezpochybněného závěru žalovaného stanovena dostatečně spolehlivě.
39. Soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 14. června 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu