



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: **FISS Group, spol. s r.o.**, IČO: 26276305  
sídlem Nová 1355, 688 01 Uherský Brod  
zastoupená advokátkou Mgr. Lenkou Zbytovskou  
sídlem Zahradní 1297, 763 02 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 12962/20/5200-11432-711891,

**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. Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným

platebním výměřům Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 10. 2018, i) č. j. 1741713/18/3308-52521-707266, kterým byla dle 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 (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 635 550 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. ve výši 127 110 Kč, které bylo sníženo podle § 251 odst. 2 daňového řádu o částku ve výši 10 760 Kč, po snížení činí výsledná částka penále 116 350,- Kč; ii) č. j. 1607905/18/3308-52521-707266, kterým byla dle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 902 500 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. ve výši 180 500 Kč.

1. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že posoudil všechny skutečnosti nacházející se ve spisovém materiálu stran tvrzení žalobkyně o faktickém přijetí služeb a materiálu dle daňových dokladů, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost Open Space s.r.o. (dále jen „Open Space“), a dospěl k závěru, že provedeným dokazováním byly zjištěny takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzené služby a dodávky materiálu neuskutečnily tak, jak žalobkyně deklarovala. Nebylo prokázáno, co konkrétně bylo předmětem fakturace a dále nebyly odstraněny přetrvávající pochybnosti o tom, že tato nekonkrétně určená plnění pro žalobkyni v deklarovaném rozsahu a ceně uskutečnila právě ta osoba, která je formálně uvedena na předmětných daňových dokladech jako dodavatel, tj. společnost Open Space, resp. fakticky ani jiná osoba než ta formálně deklarovaná. Žalovaný dále dodal, že pokud v řízení existují vážné pochybnosti o tom, že plnění bylo dodáno na dokladu deklarovaným dodavatelem, je daňovému subjektu dána možnost prokázat, že plnění se odehrálo jinak, jeho identita však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nezpochybnitelným způsobem. Uvedená situace však v řízení nenastala, žalobkyně ani netvrdila, že by k dodávkám došlo jiným způsobem.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobkyně navrhla soudu, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil, a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.
3. Žalobkyně namítá, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci a nesprávně hodnotil důkazy. Nezákonnost rozhodnutí žalobkyně dále spatřuje ve špatném právním posouzení věci žalovaným.
4. Žalobkyně zásadně nesouhlasí s postupem žalovaného a správce daně, jelikož učinili svůj závěr ohledně neoprávněnosti nákladových položek žalobkyně pouze na základě skutečnosti, že existují dle jejich názoru rozpory ve svědeckých výpovědích a dále, že společnosti, se kterými žalobkyně spolupracovala, nevedly správně daňovou evidenci, neplnily zřejmě daňové povinnosti, přičemž následně byly zrušeny s likvidací. Žalobkyně má za to, že i přes určité rozpory a nepřesnosti, lze na základě svědeckých výpovědí učinit zcela jasný závěr, že fakturace byla provedena správně a že práce byly provedeny tak, jak je deklarováno daňovými doklady.

5. Žalobkyně dále namítá, že jsou jí kladeny za vinu skutečnosti, které nemohla nijak ovlivnit. Žalobkyně nemohla vědět, že společnost Open Space nevykazovala a neplnila řádně své daňové povinnosti a byla nekontaktní. Správce daně by měl posuzovat okolnosti, které existovaly v době spolupráce, nikoliv po ukončení spolupráce. Pro žalobkyni byla společnost kontaktní, neměla problém se se společností spojit, nemusela tedy ověřovat skutečné sídlo společnosti apod.
6. Žalobkyně dále uvedla, že předložila veškeré doklady, které prokazují, že spolupráce proběhla, jak je deklarováno. Byly provedeny svědecké výpovědi osob, které dle názoru žalobkyně prokazují to, že spolupráce mezi společnostmi probíhala, a bylo popsáno i jakým způsobem. Žalobkyně opakovaně uvádí, že na svědky jsou kladeny ze strany správních orgánů vysoké požadavky, pokud se jedná o schopnost uvedení konkrétních informací a skutečností a detailů spolupráce. Dle názoru žalobkyně je v podstatě nemožné, aby s odstupem několika let svědek byl schopen přesně určit osoby, které konkrétně pracovaly na zakázce, případně i jak jim byla vyplácena odměna apod. Stejně tak není dle žalobkyně vůbec divné, že není svědek schopen vyjmenovat veškeré své dodavatele. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tím, že je jí fakticky kladeno za vinu, jakým způsobem byla společnost Open Space vedena, že jednatel ze své osoby v podstatě učinil před správním orgánem tzv. „bílého koně“. Žalobkyně uvádí, že z jejího pohledu společnost řádně fungovala, žalobkyně převážně komunikovala s panem H., veškeré doklady byly v pořádku, společnost byla kontaktní.
7. K svědectví pana T. žalobkyně dodala, že uvedl mnoho podrobností, co za práce a jakým způsobem byly prováděny v Bojkovicích. Svědek viděl zaměstnance, popsal, jak se na zakázce podílel pan H., jakými auty se jezdilo apod. Svědek si však nevybavil přesný název firmy, která toto prováděla, znal však osoby, které práci zařizovaly a pohybovaly se kolem a tyto jmenoval – H., Š., přesná jména zaměstnanců si nepamatoval. Správní orgán však z této výpovědi přesto, co vše svědek a s jakou přesností vypověděl, učinil závěr, že realizace plnění není prokázána, resp. že se realizace zakázek účastnila společnost Eurosix Trade s.r.o. Žalobkyně však namítá, že tento postup není ze strany žalovaného nijak vysvětlen a jeví se jako zcela nesprávný a v rozporu s výpovědí svědka. Rovněž svědek S. potvrdil provedení prací, uvedl řadu podrobností ohledně průběhu realizace zakázky. Přesto však žalovaný i v tomto případě, kdy výpověď tohoto svědka koresponduje s výpovědí svědka T., učinil závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění od společnosti Open Space.
8. Žalobkyně dále uvedla, že k přijetí plnění od společnosti Open Space v případě prací na opravě strojního zařízení ODPARKA FARCK žalovanému předložila stavební deník, kterým je jednoznačně dokázáno, že práce na opravě strojního zařízení provedla společnost Open Space zastoupená panem H. Společnost Open Space zde figuruje v zápisech o převzetí strojního zařízení, v zápisech o převzetí skladové haly, v zápisech o průběžných kontrolách prací na generální opravě a v neposlední řadě v zápisech o předání a převzetí technologie po dokončené generální opravě. V zápisech jsou uvedeny vždy zúčastněné strany, zástupci zúčastněných stran a vše je stvrzeno podpisy odpovědných zástupců. Za investora YOG Bojkovice podepisoval pan T., který pravdivost podpisu a zápisu stvrdil svou svědeckou výpovědí. I z tohoto písemného důkazu v podobě stavebního deníku tak jednoznačně vyplývá, že práce provedla společnost Open Space, jak je deklarováno v dokladech. Přesto však žalovaný důkazy nesprávně vyhodnotil a učinil chybný závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a práce měla dle tvrzení

žalovaného provést jiná společnost, než jak je deklarováno v dokladech. V této souvislosti žalobkyně dále uvádí, že žalovaný učinil závěr o tom, že dílo bylo provedeno, avšak dle jeho názoru nebylo prokázáno, že jej provedla osoba deklarována na dokladech. Byť žalobkyně s tímto nesouhlasí, přesto uvádí, že pokud tedy žalovaný zjistil alespoň, že práce na díle proběhly, měl žalovaný uznat alespoň tyto náklady nebo určité minimální náklady na tomto díle, neboť je jisté, že toto bylo realizováno a žalobkyně za něj zaplatila. Není možné, že by práce byly provedeny zadarmo, výdaj na straně žalobkyně zde tedy nepochybně existuje.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že trvá na svém rozhodnutí a s námitkami žalobkyně nesouhlasí.
10. Žalovaný uvedl, že žalobkyně v posuzovaném případě neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů, neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů – dodávky materiálu a služby deklarované dodavatelem – společností Open Space –, neboť se jí v průběhu dosavadního důkazního řízení ani po jeho doplnění v odvolacím řízení nepodařilo žádným důkazním prostředkem věrohodně objasnit, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem uvedených prací, co přesně bylo jejich předmětem, jaký byl jejich konkrétní rozsah a za jakou konkrétní cenu byly provedeny. Žalovaný setrvává na názoru, že v daném případě nebylo prokázáno, co konkrétně bylo předmětem fakturace a nebyly odstraněny přetrvávající pochybnosti o tom, že tato nekonkrétně určená plnění pro žalobkyni v deklarovaném rozsahu a ceně uskutečnila právě ta osoba, která je formálně uvedena na předmětných daňových dokladech jako dodavatel ani jiná osoba než ta formálně deklarovaná.
11. Dále žalovaný uvedl, že nesouhlasí s námitkou nesprávného a svévolného hodnocení důkazů v neprospěch žalobkyně, resp. porušení zásady volného hodnocení důkazů, neboť v daném případě byly hodnoceny veškeré důkazní prostředky, a to každý jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Žalovaný coby odvolací orgán vyhodnotil i nově provedené důkazy, které hodnotil podle jejich skutečného obsahu v porovnání se závěry správce daně, čímž zajistil objektivní přezkum napadených rozhodnutí.
12. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že s ohledem na určitý časový odstup provedených svědeckých výpovědí nelze po svědcích požadovat poskytnutí podrobností, žalovaný k tomu zdůrazňuje, že to byla právě žalobkyně, která navrhla provedení většiny svědeckých výpovědí. Vzhledem k tomu, že je povinností žalobkyně coby daňového subjektu zajistit si důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, přičemž volba důkazních prostředků, kterými svá tvrzení prokáže, je zcela na její úvaze, nelze přičítat k tíži správci daně, resp. žalovanému, že tento provedené svědecké výpovědi nemohl pro nekonkrétnost a obecnost, příp. rozporuplnost osvědčit jako věrohodný důkaz uskutečnění posuzovaných plnění. Žalovaný rovněž dodává, že časový odstup mezi plněním a svědeckým výsledkem by jistě mohl vysvětlovat dílčí nepřesnosti či zapomenutí některých skutečností, avšak to v daném případě nenastalo, neboť v daném případě svědci odkazovali jeden na druhého a vzájemně si věřili, že je vše v pořádku, přičemž jejich výpovědi byly pouze obecné.
13. K námitce, že žalobkyni náleží minimální náklady, neboť je jisté, že dílo bylo realizováno a žalobkyně za něj zaplatil, žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž se již k otázce esenciálních nákladů vyjádřil. Dodal, že zohlednění minimálně nutných nákladů

lze aplikovat pouze výjimečně – zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu. V daném případě však nejsou podmínky pro zohlednění nutných výdajů naplněny, neboť prvotním předpokladem je prokázání daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ke které nepostačuje pouze samotné vynaložení, ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. K uznatelnosti sporných výdajů je nutné rovněž, že deklarované práce byly skutečně podle sporných dokladů pořízeny. V daném případě však žalobkyně tuto skutečnost řádně neprokázala, ani nijak svá tvrzení nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně předmětných služeb/dodávek materiálu. Správce daně nebyl povinen z vlastní iniciativy zkoumat, zda nezpochybněné výdaje mohly umožnit realizaci sporné zakázky. Bylo na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení namítal a také prokázal, že uznané výdaje mu reálně neumožnily dosažení celkových příjmů.

14. Z výše uvedených důvodů žalovaný soud navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Procesní okolnosti řízení

15. Žalobkyně v žalobě současně požádala soud, aby její žalobě přiznal odkladný účinek, a to z důvodu hrozby výkonu žalobou napadeného rozhodnutí, který by pro žalobkyni mohl mít za následek až úplnou likvidaci.
16. Žalovaný k návrhu žalobkyně sdělil, že jde svou povahou o mimořádný institut, a jednak že v době podání návrhu žalobkyně nedoložila své majetkové poměry, ve vztahu k nimž by bylo možné vést úvahy o tom, zda je návrh opodstatněný. Žalovaný proto navrhl, aby soud návrh žalobkyně zamítl.
17. Usnesením ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 A 36/2020-80, krajský soud žalobě odkladný účinek přiznal.

#### V. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

##### *V. a) Dokazování v daňovém řízení a uznatelnost nákladů*

19. 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 prokazané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
20. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů vynaložených na služby a 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 prokazané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daném případě nebyla bezezbytku splněna podmínka prokázání skutečného vynaložení deklarovaných nákladů, resp. zda tvrzená plnění byla provedena tak, jak žalobkyně deklarovala předloženými doklady.

21. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), v němž Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu názoru, že daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru (vyjádřeném v oficiálně publikovaných právních větech), že „[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu [pozn. KS v Brně: Nejvyšší správní soud zde odkazoval na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.
22. Mezi žalobkyní a žalovaným byla v tomto směru sporná především otázka přechodu a unesení důkazního břemene.
23. Co se týče rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Oproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale daňový subjekt má prioritně povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
24. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
25. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze kterého

vyplývá, jak již ostatně soud zmínil, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí.

26. Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přeneso se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správcovi daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz náleží Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako náleží č. 33 ve svazu 5. Sbírký náleží a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS). K problematice dokazování a přenosu důkazního břemene v rámci daňového řízení, a to i speciálně k prokazování skutečností dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak soud v obecné rovině a pro stručnost odkazuje zejména na bod [15] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný podal (v intencích východisek uvedených i v tomto rozsudku) stručný přehled této otázky, a to na základě příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud zde poznamenává, že s obecnými východisky týkajícími se problematiky dokazování v daňovém řízení (rozložení důkazního břemene) a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak je žalovaný vymezil především v části III. svého rozhodnutí, souhlasí; nyní jde o to, zda těmto požadavkům žalovaný *in concreto* dostál.
27. Krajský soud v Brně nerozporuje, že žalobkyně předložila účetní doklady, které lze považovat za „bezdavné“, a které mohly svědčit o uskutečnění deklarovaných plnění ze strany společnosti Open Space. V tomto směru je třeba zmínit především příslušné faktury a smlouvy. 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.

28. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že pochybnosti o ohledně faktického dodání deklarovaného materiálu a služeb od společnosti Open Space vznikly na základě žádosti správce daně o poskytnutí informací od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Z odpovědi na tuto žádost správce daně zjistil, že společnost Open Space nevykázala deklarovaná uskutečněná plnění v přiznáních k DPH a přiznání z příjmů právnických osob za rok 2013 a 2014 vůbec nepodala, rovněž neuložila za rok 2013 a 2014 účetní závěrky (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2017, č. j. 548606/17/3308-60563-705169, položka č. 20 správního spisu). 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 dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a své pochybnosti o skutečném dodání materiálu a služeb [za zdaňovací období 2013: Pomocný materiál (faktura za desky), jiné práce (tři faktury za úpravu energetického hospodářství, jedna faktura za denitrifikaci, odsíření a odprášení a jedna faktura za generální opravu strojů odparky); za zdaňovací období 2014: spotřeba materiálu (dvě faktury za vypracování finančně ekonomické analýzy, jedna faktura za barvy, jedna faktura za dodávku dřeva, jedna faktura za sádkartonové desky, jedna faktura za stavební desky DOKADUR, jedna faktura za dřevo na topení, jedna faktura za ložní prádlo a záclony), ostatní služby (dvě faktury za vypracování finančně ekonomické analýzy projekt M-KOVO, jedna faktura za vypracování finančně ekonomické analýzy projekt XTUNING, pět faktur za nákup bednění, stavebních stojek, Dokadur DOKA, ATMOS, jedna faktura za výstavbu haly v Kuřimi, jedna faktura za studii proveditelnosti pro účely dotací, jedna faktura za provizní odměnu a jedna faktura za odměnu za zprostředkování)] specifikoval. Žalobkyně na výzvu reagovala návrhy na výsledcích svědků, zasláním e-mailové korespondence, opětovným zasláním faktur a smluv se společností Open Space (viz str. 6 až 12 zprávy o daňové kontrole č. j. 1502326/18/3309-60563-705169, dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Provedené svědecké výpovědi pochybnosti správce daně pouze prohloubily, jelikož žádný ze svědků neposkytl žádné konkrétní informace k faktické realizaci předmětných plnění (např. obchodní ředitel společnosti Open Space, P. H., neuvedl žádné konkrétní dodavatele, od kterých kupovala zboží, které dále dodávala žalobkyni, ani k provedení zakázek si nepamatoval žádné bližší detaily). Správce daně uvedl své přetrvávající pochybnosti vyjádřené na str. 12 až 14 a 16 až 18 zprávy o daňové kontrole. Následně žalovaný na s. 10 až 22 svého rozhodnutí uvedl, proč se nadále domnívá, že žalobkyně realizaci předmětných plnění od společnosti Open Space neprokázala.
29. K tomu soud ve vazbě na žalobní námitky uvádí, že se věcně ztotožňuje se závěry žalovaného, pročez na ně v podrobnostech odkazuje. Přitom uvádí, že výhrady žalovaného k deklarovaným plněním, resp. k předloženým dokumentům považuje za relevantní, a to zejména v celkových souvislostech, mezi nimiž figuruje např. neurčitá specifikace odebíraného zboží, nepřesnosti ve výpovědích svědků apod., když se přitom příslušné obchodní případy pohybovaly v řádech milionů korun a smluvní partner se posléze ukázal v daňovém řízení jako „problematický“ subjekt. Předmětné skutečnosti tak byly v podstatě způsobilé dát vzniknout pochybám o jednotlivých plněních od daného subjektu; pokud žalobkyně namítá, že až pozdější nekontaktnost daného subjektu a jeho „daňová morálka“ nepředstavují důvod pro závěr, že k plněním fakticky nedošlo, lze s ní

souhlasit, avšak tato skutečnost na druhou stranu jednak neprokazuje uskutečnění plnění, jednak přispívá k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, jak je v tomto rozsudku zmíněno. Nelze souhlasit s žalobkyní, že by jí byly kladeny k tíži skutečnosti týkající se jiného subjektu, pouze tyto skutečnosti prohlubovaly pochyby správce daně o realizaci jakýchkoliv plnění ze strany společnosti Open Space. V tomto ohledu tedy ob stojí postup správce daně, který v rámci zpochybnění dokladů prezentovaných žalobkyní dle názoru soudu unesl své důkazní břemeno.

30. Žalobkyně sice předložila formálně perfektní (účetní) doklady, což správce daně ani žalovaný nijak nezpochybněovali, nepředložila k nim však žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých předmětných plnění.
31. Soud se proto domnívá, že správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno, na rozdíl od žalobkyně, unesl.
32. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se hodnocení důkazů. Správce daně hodnotil provedené důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti (viz str. 12 až 14, 16 až 19, 21, 25 až 28 zprávy o daňové kontrole), stejně tak žalovaný se hodnocením jednotlivých důkazů detailně zabýval v napadeném rozhodnutí. K námitce žalobkyně, že má žalovaný vysoké nároky na svědecké výpovědi, soud dodává, že bylo pouze na žalobkyni, jaké zvolí důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Žalobkyni bylo ze strany správních orgánů sděleno, proč jim připadají svědecké výpovědi nedostatečné nebo nevěrohodné, poté mohla žalobkyně zvolit jiné důkazní prostředky.
33. K výpovědi svědka pana T. soud dodává, že sice popsal práce probíhající na výstavbě skladovacích prostor v Bojkovicích a jmenoval pana P. H., ale z výsledku nevyplývá, že práce realizovala společnost Open Space, ani o jaké konkrétní práce šlo (viz str. 14 až 17 zprávy o daňové kontrole). Správce daně dostatečně popsal své úvahy o tom, proč nebyly touto výpovědí odstraněny pochybnosti o realizaci plnění tak, jak deklarují předmětné doklady dodavatele Open Space.
34. Ze stavebního deníku (viz stavební deník 3 č. l. 10 až 12) vyplývá pouze to, že to společnost Open Space převzala staveniště a provedla úklid, avšak ani ze stavebních deníků neplyne rozsah provedených prací, ani to, zda byly skutečně realizovány společností Open Space.
35. Námitky žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení důkazů jsou proto nedůvodné. Stejně tak k námitce žalobkyně, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci, soud připomíná, že bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně. Ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že provedenými důkazy nebylo prokázáno, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem uvedených prací, co přesně bylo jejich předmětem, jaký byl jejich konkrétní rozsah a za jakou konkrétní cenu byly provedeny.
36. Pro úplnost soud dodává, že žalobkyně v žalobě rozporovala mimo jiné i hodnocení svědecké výpovědi pana R. M., jednatele společnosti Eroico, s.r.o., ovšem plnění od této společnosti nebylo v žalobou napadeném rozhodnutí ani zmíněno a svědecká výpověď pana M. nebyla žalovaným v napadeném rozhodnutí hodnocena. Tato námitka žalobkyně je nedůvodná, jelikož zpochybnovaný výslech je pro nyní posuzovanou věc irelevantní.

#### *V. b) Minimální náklady*

37. V posledním žalobním bodě žalobkyně namítá, že pokud žalovaný zjistil alespoň to, že práce na díle proběhly, měl žalovaný uznat aspoň tyto náklady nebo určité minimální

náklady díla, neboť je jisté, že bylo realizováno a žalobkyně za něj zaplatila. Není možné, že by práce byly provedeny zadarmo, výdaj na straně žalobkyně tedy nepochybně existuje.

38. V daném případě nebyly uznány výdaje žalobkyně z důvodu nesplnění zákonných podmínek, neboť nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně vztahujících se nejen k samotnému dodavateli zboží a služeb (Open Space), ale i k pořízení zboží a rozsahu služeb jako takovému.
39. Pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. To v kontextu projednávané věci znamená, že k uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje existence faktur, smluv či zápisy ve stavebních denících, ze kterých ale není jasný rozsah plnění, ani kým bylo skutečně plněno. Je nutné rovněž prokázat, že deklarované zboží a služby, jež měla žalobkyně pořídit od společnosti Open Space skutečně podle sporných dokladů pořídila. Soud již přitom také výše podrobně rozvedl, že žalobkyně tuto skutečnost řádně neprokázala. Ani v takovém případě přitom není zcela vyloučeno, aby byl výdaj daňovému subjektu uznán, pokud ten prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, a pokud prokáže skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109).
40. To však žalobkyně neučinila. Nijak svá tvrzení nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně deklarovaných transakcí. Naopak stále trvala na dodání zboží a služeb společností Open Space. podle zpochybněných daňových dokladů. Za této situace – tj. bez prokázání všech skutečných okolností případu – tak není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobkyně; v daném případě tak zároveň nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů na pořízení deklarovaného zboží, jichž se žalobkyně dovolává.
41. Z uvedeného vyplývá, že i námitka stran neuznání ani esenciálních nákladů není v nyní posuzované věci důvodná.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

42. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
43. 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, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
44. 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.

#### **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 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu