



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 7. 4. 2020, č. j. 13796/20/5200-11432-711891,

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 změnil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1608334/18/3308-52521, 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 § 139 odst. 1 ve spojení s § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) z moci úřední vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 tak, že se vyměřená daň mění z 377 910 Kč na 378 290 Kč.
2. Správce daně v rámci daňové kontroly získal pochybnosti o tom, že plnění uvedené na faktuře „FP15018 – vypracování studie proveditelnosti pro účely čerpání dotace z EU – PROJEKT TNM PRINT“ dle smlouvy „SPD 04/2014“ bylo uskutečněno dodavatelem Open Space s.r.o. (dále jen „Open Space“).
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů – náklady za vypracování studie proveditelnosti společností Open Space, neboť v průběhu dosavadního důkazního řízení ani po jeho doplnění v odvolacím řízení nebylo zjištěno, že se dodavatel Open Space na uvedených pracích skutečně jakkoliv podílel. Správce daně zjistil, že faktickým zpracovatelem analýz pro konečné odběratele byla společnost EUFC CZ s.r.o., což potvrdili i koneční odběratelé, která současně potvrdila realizaci obchodní spolupráce pouze se zaměstnanci svého subdodavatele STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT s.r.o., a i když tento subdodavatel potvrdil spolupráci se žalobkyní, jakákoliv role společnosti Open Space či P. H. (bývalý obchodní ředitel společnosti Open Space) nebyla v této souvislosti v jejich vzájemných obchodních vztazích zjištěna. Konečný odběratel TNM PRINT s.r.o. s žalobkyní nespolupracoval a ke spolupráci se společností STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT se nevyjádřil. Žalovaný uvedl, že výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Důkazní břemeno tedy tíží daňový subjekt. V daném případě podaná vysvětlení a předložené důkazní prostředky, včetně provedených svědeckých výpovědí, podaly pouze zcela obecné a nekonkrétní vysvětlení. Provedením dokazování byly zjištěny rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, a rovněž byly zjištěny skutečnosti vypovídající o tom, že žalobkyně mohla vyfakturované činnosti realizovat sama bez subdodavatelů. V daném případě nebylo prokázáno, že se dodavatel Open Space na uvedených pracích skutečně jakkoliv podílel.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. 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.
5. 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.
6. Žalobkyně namítá, že postup žalovaného ve věci hodnocení důkazů má za zcela svévolný, protože důkazy byly hodnoceny výlučně v neprospěch žalobkyně. Svědecké výpovědi byly hodnoceny zcela kriticky, žalovaný nijak nezohlednil konkrétní okolnosti daného

případu, např. jak dlouhá doba uběhla od realizace plnění, co konkrétně měl daný svědek v popisu práce, jakou měl činnost v dané době, kolik měl zakázek, na kterých pracoval apod., a z toho posoudit, jaká je pravděpodobnost, že si svědek je schopen vybavit podrobnosti. Žalobkyně dodává, že je naprosto logické, že když má osoba v jednu dobu více zásadních zakázek či je trvale zavalena prací, spousta informací se jí postupně ztrácí z paměti a není schopna si vybavit veškeré podrobnosti ohledně zakázek. I v případě svědeckých výpovědí, které jasně potvrdily, že zakázka byla realizována a spolupráce společností probíhala, žalovaný vyhodnotil tyto důkazy jako nedostatečné.

7. 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.
8. Žalobkyně dále uvedla, že předložila veškeré doklady, které prokazují, že spolupráce proběhla, jak je deklarováno. 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. 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.
9. K výpovědi svědka pana H. žalobkyně namítla, že v rámci své druhé výpovědi vypověděl uceleně a věrohodně popsal veškeré podmínky a postupy v rámci spolupráce se žalobkyní. Současně svědek uvedl důvody, kvůli kterým jeho první výpověď byla méně určitá, kdy měl obavy o svou budoucnost a aby mu výpověď v této věci neuškodila v rámci záležitostí a soudů, které řešil v té době. Svědek sám uznal, že s ohledem na velké množství případů a zakázek, které řešil on sám, si konkrétní okolnosti případu nepamatuje. Potvrdil však obecně, jakým způsobem byly zakázky realizovány a že se na nich podílel i on.
10. Žalobkyně dále namítá, že považuje za procesní pochybení žalovaného odmítnutí provedení svědecké výpovědi pana V., čímž dle žalobkyně došlo k neúplnému zjištění skutkového stavu věci.
11. Žalobkyně dodala, že společnost STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT potvrdila práci v rámci posuzované zakázky. Současně pak koneční odběratelé uvedli, že měli obchodní vztah se společností EUFC, která potvrdila spolupráci se společností STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT. Žalovaný na základě těchto informací měl věc vyhodnotit tak, že práce byly prováděny subdodavatelsky a plnění bylo poskytnuto. Namísto toho žalovaný věc posoudil tak, že žalobkyně mohla plnění provádět klidně sama bez subdodavatelů a dále, že není prokázáno, že by se na pracích podílel dodavatel Open Space.
12. K závěru žalovaného, že není možné ve věci ani uznat daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních u příjmů jako minimální náklady, které musely být vynaloženy, uvádí žalobkyně, že tento postup je opět svévolí ze strany žalovaného. Žalovaný sám uvádí v rozhodnutí, že je prokázáno, že plnění bylo provedeno a bylo i

poskytnuto koncovému uživateli, přičemž však zpochybňuje to, že bylo provedeno tak, jak je deklarováno daňovými doklady. Současně však uvádí, že uznat výdaje lze pouze v případě, kdy není pochyb o existenci výdajů, případně je sporná pouze jejich výše. Nevysvětluje však, jaké má pochybnosti o existenci výdajů jsou v této konkrétní věci a ani jaké má pochybnosti o jejich výši.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že trvá na svém rozhodnutí a s námitkami žalobkyně nesouhlasí a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí.
14. Žalovaný uvedl, že žalobkyně v posuzovaném případě neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů. Žalobkyně v daném případě neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů – náklady za vypracování studie proveditelnosti – společností Open Space, neboť v průběhu dosavadního důkazního řízení ani po jeho doplnění v odvolacím řízení nebylo zjištěno, že se dodavatel Open Space na uvedených pracích skutečně jakkoliv podílel. Správce daně zjistil, že faktickým zpracovatelem analýz pro konečné odběratele byla společnost EUFC (což potvrdili i koneční odběratelé), která současně potvrdila realizaci obchodní spolupráce pouze se zaměstnanci svého subdodavatele STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT, a i když tento subdodavatel potvrdil spolupráci se žalobkyní, jakákoliv role společnosti Open Space či P. H. nebyla v této souvislosti v jejich vzájemných obchodních vztazích zjištěna.
15. 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.
16. 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.
17. K námitce, že žalobkyni náleží minimální náklady, neboť je jisté, že dílo bylo realizováno a žalobkyně za něj zaplatila, 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 vši 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.

18. Co se týče opakované svědecké výpovědi pana P. H., žalovaný nemůže souhlasit ani s názorem žalobkyně, že tato svědecká výpověď v daném případě potvrdila provedení plnění, ani s tvrzením, že žalovaný bez jakéhokoliv vysvětlení uzavřel, že svědecká výpověď je nedostatečná. Žalovaný ve stručnosti shrnuje, že zmíněný svědek při opakované výpovědi opět vypověděl zcela obecně a nekonkrétně. Ohledně realizátora služeb pak dokonce vypověděl zcela odlišně, když v opakované svědecké výpovědi uvedl, že velký podíl na uvedených službách činila jeho vlastní práce ve formě bezúplatných konzultací a shromažďování podkladů ke studiím, přitom v první svědecké výpovědi uvedl, že studie zpracovali nspecifikovaní dodavatelé, kterým osobně předával podklady od zájemců. Žalovaný pak porovnal předmětnou svědeckou výpověď také s dalšími zjištěními, z čehož žalovaný vyzdvihuje, že společnost STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT potvrdila nákup analýz od žalobkyně a současně sdělila, že předmětem plnění bylo zpracování podkladů k žádostem o dotace, jednalo se o administrativní práce s texty a tabulkami a třídění relevantní legislativy, k čemuž není zapotřebí žádné odborné vzdělání, stačí znalost práce na PC, z čehož vyplývá, že žalobkyně mohla vyfakturované činnosti realizovat sama bez subdodavatelů.
19. K námitce žalobkyně, v níž brojí proti neprovedení svědecké výpovědi pana Z. V., event. absenci výzvy k doplnění návrhu, za jakým účelem žalobkyně požaduje provedení tohoto důkazu, ve stručnosti uvádí, že žalobkyně vznesla návrh na výslech svědka až v reakci na seznámení s podklady pro rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení byl navrhnout výslech J. F. a opakovaná výpověď P. H., kterým bylo vyhověno. Žalobkyně předložila toliko čestné prohlášení, nikoliv návrh na provedení jeho svědecké výpovědi. Zmíněný návrh na provedení svědecké výpovědi pana Z. V. byl pak obsažen až v reakci na seznámení, jejíž součástí bylo opětovně čestné prohlášení Z. V. Žalovaný na tento návrh řádně v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval, když jeho provedení odůvodněně odmítl. Důvodem neprovedení výslechu svědka pana Z. V. pak nebyla nedostatečnost návrhu (byť na ni žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal a vysvětlil žalobkyni, co vše má návrh na provedení výslechu svědka obsahovat), nýbrž fakt, že takový důkaz by byl pro projednávání věci nerozhodný.
20. Z výše uvedených důvodů žalovaný soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Procesní okolnosti řízení

21. 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.
22. 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.

23. Usnesením ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 A 37/2020-73, krajský soud žalobě odkladný účinek přiznal.

V. Posouzení věci soudem

24. 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.
25. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným jsou vyloučené náklady od dodavatele Open Space ze základu daně podle § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů, a to z důvodu neprokázání, že plnění deklarované tímto dodavatelem – vypracování studie proveditelnosti pro účely dotace z EU – Projekt TNM PRINT – fakticky realizoval uvedený dodavatel, v deklarovaném čase, v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu.

V. a) Dokazování v daňovém řízení a uznatelnost nákladů

26. 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.
27. 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 prokázané 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.
28. 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. Příkladmo 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), 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“.

29. Mezi žalobkyní a žalovaným byla v tomto směru sporná především otázka přechodu a unesení důkazního břemene. Žalobkyně namítala, že předložila veškeré písemné dokumenty, doklady, smlouvy. Ani tyto dokumenty dle názoru žalovaného nejsou dostatečným podkladem pro potvrzení uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně si tak již nedovede v podstatě představit, jaký důkaz by měla předložit, aby prokázala uskutečnění plnění.
30. 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).
31. 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.
32. 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 bylo zmíněno, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí.
33. 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, přenese 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 správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nálezy č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů 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.

34. 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 společnosti Open Space. V tomto směru je třeba zmínit především příslušnou fakturu a smlouvu. 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.
35. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně v rámci daňové kontroly získal pochybnosti o tom, že plnění – vypracování studie proveditelnosti pro účely čerpání dotace z EU – PROJEKT TNM PRINT (dle smlouvy SPD 04/2014, na faktuře FP15018) bylo uskutečněno dodavatelem Open Space [viz str. 34 až 36 zprávy o daňové kontrole č. j. 1502326/18/3309-60563-705169 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“)]. Žalobkyně byla vyzvána výzvou ze dne 6. 4. 2017, č. j. 548606/17/3308-60563-705169 k prokázání skutečností, dále pak i výzvou ze dne 26. 4. 2017, č. j. 961269/17/3308-60563-708489, vydanou v rámci kontroly na DPH. Vydáním výzvy k prokázání skutečností k vyvrácení odůvodněných pochybností přešlo důkazní břemeno opět na žalobkyni.

36. V reakci na výzvu žalobkyně navrhla výsledky svědků – P. H., M. G. (T.), předložila čestné prohlášení od pana V. Provedené svědecké výpovědi pochybnosti správce daně pouze prohloubily, jelikož žádný ze svědků neposkytl žádné konkrétní informace. Např. k dotazu týkajícímu se zpracovaných analýz a studií pro dotační tituly, včetně předmětné faktury č. 5102110104, si pan H. nevzpomínal na názvy firem, které zpracovaly analýzy a studie proveditelnosti pro dotační tituly, nevěděl, kdo tvořil projekty, ačkoliv se na nich (dle druhého výsledku provedeného v rámci odvolacího řízení) měl z velké míry sám podílet. Správce daně uvedl své přetrvávající pochybnosti vyjádřené na str. 35 až 36 zprávy o daňové kontrole. Následně žalovaný na s. 7 až 12 svého rozhodnutí uvedl, proč se nadále domnívá, že žalobkyně realizaci předmětného plnění od společnosti Open Space neprokázala.
37. K tomu soud ve vazbě na žalobní námitky uvádí, že se věcně ztotožňuje se závěry žalovaného, protože na ně v podrobnostech odkazuje. Přitom uvádí, že výhrady žalovaného k deklarovanému plnění, mezi nimiž figuruje např. rozpor ve výpovědích svědka, který měl primárně dané plnění realizovat; deklarovaný dodavatel předmětné plnění vůbec nevykázal v daňovém přiznání, žádný svědek neuvedl konkrétní informace k obchodní spolupráci s žalobkyní; šlo o plnění, které mohla žalobkyně dodat sama i bez dodavatele; navíc žalobkyně měla svému dodavateli poskytnout školení v oboru deklarovaného plnění, apod. a smluvní partner se posléze ukázal v daňovém řízení jako „problematický“ subjekt. Z uvedeného vyplývá, že dodání předmětného plnění pro žalobkyni není ani logické (pokud mohla danou službu provést sama), ani ekonomicky výhodné (když poskytla školení osobě, od které si poté nechala služby v tomto oboru poskytnout za statisícové částky).
38. Předmětné skutečnosti tak byly v podstatě způsobilé dát vzniknout pochybám o deklarovaném plnění od daného subjektu; pokud žalobkyně namítá, že až pozdější nekonstantnost 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.
39. Žalobkyně sice předložila formálně perfektní (účetní) doklady, což správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňovali, nepředložila k nim však žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých předmětných plnění dodaných společnostmi Open Space. Soud připomíná, že správce daně ani žalovaný nemají povinnost daňovým subjektům sdělovat, jakými důkazními prostředky mají svá tvrzení prokázat, výběr je jen a pouze na daňových subjektech.
40. Soud se proto domnívá, že správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno, na rozdíl od žalobkyně, unesl.
41. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se hodnocení důkazů. Správce daně hodnotil provedené důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti (viz str. 21, 25 a 35 až 36 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 správní orgány sdělily, proč jim připadají svědecké výpovědi nedostatečné nebo nevěrohodné, poté mohla žalobkyni zvolit jiné důkazní prostředky.

42. K neprovedené výpovědi pana V. soud dodává, že žalovaný, byť stroze, zdůvodnil její neprovedení. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že provedení této výpovědi by bylo pro nyní posuzovanou věc irrelevantní – kompetentnost pana H. není stěžejní pro posouzení daňové uznatelnosti deklarovaného plnění.
43. Námitky žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení důkazů je proto nedůvodné. Podobně se týká námitky žalobkyně, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci – soud zde připomíná, že bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně. Ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že provedenými důkazy nebylo prokázáno, že deklarované plnění dodala pro žalobkyni společnost Open Space, ani že byly výdaje vynaložené na předmětné plnění vynaloženy v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

V. b) Minimální náklady

44. V posledním žalobním bodě žalobkyně namítá, že žalovaný zjistil alespoň to, že plnění bylo provedeno a bylo i poskytnuto koncovému uživateli, a proto 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.
45. 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 účelnosti vynaložených nákladů (zda byly ve skutečnosti vynaloženy, a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů).
46. 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 faktury či smlouvy, ze kterých ale není jasný rozsah plnění, ani kým bylo skutečně plněno. Je nutné rovněž prokázat, že deklarovanou službu, kterou měla žalobkyně pořídit od společnosti Open Space skutečně podle sporných dokladů poříдила a s jakým účelem. Soud již přitom výše 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).
47. To však žalobkyně neučinila. Nijak svá tvrzení nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně deklarované transakce. Naopak stále trvala na dodání služby 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.

48. Z uvedeného vyplývá, že i námitka stran neuznání ani esenciálních nákladů není v nyní posuzované věci důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

49. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
50. 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.
51. 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