



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **TAPEX EU s.r.o.**, IČ 28763661  
sídlem Dělnická 285, 530 03 Pardubice - Pardubičky  
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.  
sídlem Malé náměstí 124/15, 500 03 Hradec Králové

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2021, č. j. 40307/21/5200-11434-707700

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo

rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí vydanému Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 3. 2. 2020, č. j. 154346/20/2801-52521-609400 (dále jen „*rozhodnutí ze dne 3. 2. 2020*“).

2. Rozhodnutím ze dne 3. 2. 2020 správce daně rozhodl v rámci autoremedury o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 9. 2019, č. j. 1571894/19/2801-50525-609740 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“).

## II. Podstata věci

3. U žalobkyně byla dne 2. 11. 2016 zahájena daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů právnických osob (dále jen „*DPPO*“) za zdaňovací období 2014. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a sice nákladů o celkové výši 2 195 659 Kč, které měly být žalobkyní vynaloženy v souvislosti s pořízením majetku od dodavatele HALBOS, s.r.o. (dále jen „*Halbos*“), a dále nákladů o celkové výši 17 325 Kč, které měly být žalobkyní vynaloženy v souvislosti s pořízením služeb od dodavatele M.A.M. cartrans, s.r.o.
4. Deklarované náklady související s pořízením majetku od dodavatele Halbos žalobkyně uplatnila jako náklady související s pořízením zboží, služeb a drobného hmotného majetku a jako režie o celkové výši 1 735 486 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále pak jako odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 460 173 Kč z celkové pořizovací ceny majetku ve výši 3 664 514 Kč dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Majetek, který žalobkyně měla od Halbos pořídit, patrně pocházel z majetkové podstaty úpadce Excelsior Technologies s.r.o., od kterého měla majetek vykoupit společnost inex invest s.r.o. Ta jej poté měla prodat společnosti Halbos za částku 600 000 Kč bez DPH.
5. Dle správce daně žalobkyně neprokázala ve vztahu k dodavatelům Halbos a M.A.M. cartrans, s.r.o., faktické uskutečnění případů tak, jak je deklarovala na předložených dokladech. V podrobnostech odkazuje soud na zprávu o daňové kontrole. Správce daně tak na základě provedené kontroly doměřil dodatečným platebním výměrem žalobkyni DPPO za zdaňovací období roku 2014 v částce 420 470 Kč a současně stanovil zákonné penále na částku 84 094 Kč.
6. K odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně rozhodnutím ze dne 3. 2. 2020 snížil výši doměřené daně na částku 383 040 Kč a současně snížil zákonné penále na částku 76 608 Kč, když žalobkyni uznal jako daňově účinné výdaje ve výši 600 000 Kč, tedy výdaje ve výši kupní ceny, za kterou měla společnost inex invest s.r.o. majetek prodat společnosti Halbos.
7. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný rozhodnutí ze dne 3. 2. 2020 změnil tak, že doměřenou daň zvýšil na částku 422 370 Kč a zákonné penále na částku 84 474 Kč, neuznal tedy žalobkyni žádný náklad související s pořízením majetku od deklarovaného dodavatele Halbos. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala existenci plnění od konkrétního dodavatele a úhradu ceny tomuto dodavateli, přičemž podmínky pro přiznání minimálně nutných (esenciálních) nákladů nebyly naplněny, když nebylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek.

### III. Žaloba

8. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a náhrady nákladů řízení. Namítá, že v daňovém řízení řádně prokázala vznik výdaje ve výši 5 400 000 Kč, který uhradila dodavateli Halbos na pořízení majetku od tohoto dodavatele. To vyplývá z kupní smlouvy, která byla uzavřena mezi žalobkyní a Halbos, a z výpovědi svědka D. H., který potvrdil, že společnost inex invest s.r.o. majetek prodala společnosti Halbos. Dle žalobkyně neunesl žalovaný své důkazní břemeno, neboť neprokázal důvody pro pochybnosti o správnosti, úplnosti či věrohodnosti účetnictví žalobkyně.
9. Zároveň dle žalobkyně žalovaný pochybil, pokud žalobkyni neuznal žádný výdaj, když bylo prokázáno, že žalobkyni musel nějaký výdaj vzniknout. Uplatnění esenciálních výdajů není pojmově spjata pouze se stanovením daně podle pomůcek.
10. Dále žalobkyně namítá procesní vady. Úřední záznam, do něhož byl zaznamenán obsah telefonického hovoru mezi pracovníci správce daně a D. H., není dle žalobkyně procesně použitelným důkazem. Žalobkyni byla žalovaným stanovena lhůta 8 dnů k vyjádření k odlišnému právnímu názoru žalovaného, tato lhůta je však zcela excesivní. Další zásadní vadou řízení dle žalobkyně je, že žalovaný nezohlednil následné včasné vyjádření žalobkyně, když rozhodl ve věci dříve, než žalobkyni tato následně prodloužená lhůta uplynula.

### IV. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl a shrnul důvody uvedené v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že z hlediska daňové uznatelnosti výdajů je podstatné, kdo je skutečným dodavatelem plnění. Žalobkyně však neprokázala, že deklarovaný dodavatel jí plnění poskytl a že v jeho prospěch výdaj skutečně vynaložila. Předložená kupní smlouva nemůže být absolutním důkazem v tomto směru. Dále žalovaný poukázal na to, že ani úhrada ve výši 600 000 Kč, kterou měl Halbos uhradit společnosti inex invest s.r.o., nebyla doložena.
12. Lhůta 8 dnů byla žalovaným stanovena v souladu se zákonem. Tuto lhůtu, která byla následně prodloužena tak, že v souhrnu činila 18 dnů, lze považovat za dostatečnou, když závěry správce daně o daňové neúčinnosti nákladů byly učiněny již v daňové kontrole a seznámení s odlišným právním názorem žalovaného neobsahovalo nová zjištění nebo hodnocení nových důkazů. Žalovaný sice měl vyjádření žalobkyně v napadeném rozhodnutí zohlednit, nejde však o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

### V. Posouzení věci soudem

13. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v rozhodném znění (dále jen „s.ř.s.“)], při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
14. Žaloba není důvodná.

15. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*
16. Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů platí, že *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.*
17. Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku.*
18. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“) platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
19. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
20. Soud předně s ohledem na rozsáhlost napadeného rozhodnutí, s ohledem na jeho jednoznačnou strukturu (shrnutí skutkového stavu, vymezení odvolacích důvodů, uvedení právního základu případu) a s ohledem na podloženost a přesvědčivost závěrů žalovaného uvádí, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud níže opakovaně odkazovat na toto odůvodnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
21. Nyní již k jednotlivým žalobním bodům.

#### *V.a. Rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů*

##### *Judikatorní východiska*

22. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jde jen tehdy, pokud jsou kumulativně splněny tyto čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).
23. Daňový subjekt obecně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, a to především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Správce daně však může pojmout vážné a důvodné pochybnosti o předložených důkazech. Přitom nemá povinnost doložit, že údaje

o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých vyvozuje, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt. (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48).

24. Chce-li daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Je na daňovém subjektu, aby svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Tyto důkazní prostředky budou zpravidla pocházet ze sféry mimo účetnictví. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, a ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017-43).
25. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), musí daňový subjekt v případě uplatnění takového nákladu upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Pokud potom bude nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a budou jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely, není možno dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, bod 32, a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, bod 32).
26. Výše uvedené závěry je třeba vnímat ve světle toho, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017-33, bod 29).
27. Uvedené judikatorní závěry jsou aplikovatelné jak pro případ uplatněných výdajů vynaložených v souvislosti s porizením majetku formou nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak pro případ uplatněných výdajů formou odpisů dlouhodobého hmotného majetku dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podstata odpisů hmotného majetku spočívá v rozložení vstupní ceny tohoto majetku, dílčí částky z této ceny jsou pak uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové položky. Specifikem odpisů hmotného majetku je, že na rozdíl od výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nemusí být vynaloženy na dosažení, zajištění nebo

udržení zdanitelných příjmů, ale musí mít souvislost s činností daňového subjektu. Pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně, je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny daňovým subjektem (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62).

#### *Posouzení věci*

28. V daňovém řízení byla k prokázání daňové účinnosti nákladů souvisejích s pořízením uvedeného majetku předložena zejména kupní smlouva ze dne 19. 2. 2014, uzavřená mezi inex invest s.r.o. a Halbos, daňový doklad s uvedením dodání majetku dodavatelí Halbos ze strany inex invest s.r.o., smlouva o smlouvě budoucí kupní ze dne 24. 2. 2014, uzavřená mezi Halbos a žalobkyní, smlouva o úschově ze dne 31. 1. 2014, uzavřená mezi Halbos a žalobkyní, kupní smlouva ze dne 28. 2. 2014, uzavřená mezi Halbos a žalobkyní, faktury včetně dodacích listů, kterými je fakturován majetek na základě kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2014, pokladní doklady, kterými žalobkyně měla uhradit závazek vůči Halbos.
29. Soud sdílí závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyni se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že se předmětná transakce odehrála tak, jak o ní bylo žalobkyní účtováno, tedy, jak je uvedeno na předložených fakturách. Z provedeného dokazování správce daně totiž plyne značné množství rozporů, které byly dostatečně ozřejměny ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí.
30. Především byly zjištěny zásadní nesrovnalosti při porovnání jednotlivých souborů movitého majetku, zařazených do soupisu majetkové podstaty Excelsior Technologies s.r.o. a uvedených v předmětu kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2014, s dodacími listy, které jsou součástí daňových dokladů, kterými je fakturován majetek na základě této kupní smlouvy. Dle kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2014 měl být předmětem smlouvy soubor M2 (zásoby spotřebního materiálu), avšak na dodacích listech není soubor M2 vůbec uveden. V soupisu majetkové podstaty je do souboru L zařazeno 16 položek, na dodacím listu je do souboru L zařazeno jen 9 položek. Obdobně je v soupisu majetkové podstaty do souboru G zařazeno 52 položek včetně položek vyškrtnutých, na dodacím listu je do souboru G zařazeno pouze 25 položek. Ze soupisu majetkové podstaty, souboru G, byly vyškrtnuty 3 průmyslové ventilátory DF30 P Master a tlaková myčka na čištění Frank, což je také zohledněno v označení souboru G v kupní smlouvě ze dne 28. 2. 2014, ale na dodacím listu jsou tyto položky uvedeny.
31. Dále pak částky uvedené na dodacích listech, které jsou součástí daňových dokladů, kterými je fakturován majetek na základě kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2014, nesouhlasí s fakturovanou částkou a s částkou dle této kupní smlouvy.
32. Ve světle uvedených okolností tak kupní smlouva ze dne 28. 2. 2014 sama o sobě nemůže prokázat, že se předmětná transakce uskutečnila tak, jak je uvedeno v účetních záznamech.
33. Za pozoruhodné soud považuje také to, že na účtech Halbos nebyly zjištěny žádné platby ze strany Halbos ve prospěch inex invest s.r.o., přitom však dle kupní smlouvy, uzavřené mezi Halbos a společností inex invest s.r.o., měla být kupní cena uhrazena bezhotovostně. Halbos zároveň za zdaňovací období únor 2014 až květen 2014 nepřiznal uskutečněná zdanitelná plnění v takových částkách, které by odpovídaly hodnotám plnění uvedeným na žalobkyní předložených fakturách (bod 41 napadeného rozhodnutí). Úhrady za přijatá

plnění měly být přitom prováděny v hotovosti jednatelem žalobkyně J. T. nebo jeho manželkou, avšak ohledně Halbos pan J. T. uvedl, že s Halbos nekomunikoval, dříve Halbos neznal a vyplacenou hotovost přijímal pravděpodobně dodavatel. Mělo jít o úhrady v hotovosti v celkové výši 6 534 000 Kč, tedy úhradu 3 049 200 Kč, uloženou do úschovy JUDr. K. a dalších 11 přímých hotovostních úhrad přímo společnosti Halbos (body 39 a 40 napadeného rozhodnutí).

34. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že z výsledků svědků Ing. V. H. a pana M. Š., bývalých jednatelů Halbos, vyplynulo, že ani jeden nevystavil doklady předkládané žalobkyní, neměl konkrétní povědomost o realizované transakci. Ani jeden ze svědků nepotvrdil převzetí hotovosti ve výši odpovídající uvedeným 11 hotovostním úhradám (body 42, 43, 44, 66, 67 napadeného rozhodnutí). Jde-li o námitku žalobkyně, že výpovědi svědků H. a Š. nelze přeceňovat, neboť tito měli důvod se od předmětného obchodu distancovat, když Halbos řádně neplnil své daňové povinnosti, uvádí soud, že jde o námitku spekulativní, nemající přímý vliv na důkazní hodnotu jejich výpovědí. Obsah výpovědí těchto svědků ostatně nebyl jedinou indicií, kterou vzal žalovaný v potaz, když vyhodnotil, že žalobkyně náležitě nedoložila uvedenou transakci.
35. Pokud jde o svědeckou výpověď D. H., soud souhlasí se závěrem žalovaného, že jím tvrzené skutečnosti obsažené v jeho svědecké výpovědi neměly stran prokázání pořízení předmětu plnění žalobkyní v místě, čase a ceně uvedených na předložených dokladech žádnou důkazní sílu, neboť se skutečnosti uváděné D. H. v rámci jeho výpovědi netýkaly obchodní transakce mezi dodavatelem Halbos a žalobkyní, nýbrž transakce mezi inex invest s.r.o. a Halbos. Pokud svědecká výpověď nedoloží, jak byl obchodní případ konkrétně realizován, nelze jí přisoudit relevantní vypovídací a důkazní hodnotu. Soud tak nesouhlasí se závěrem žalobkyně, že z tohoto výsledku ve spojitosti s obsahem kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2014 vyplývá, že žalobkyně majetek nabyla od Halbos za cenu sjednanou v této kupní smlouvě.
36. Soud považuje za nutné připomenout další skutečnosti, které v souhrnu vedou k pochybnosti o uvedené transakci. Mezi tyto skutečnosti patří především to, že po provedeném místním šetření na údajné adrese zapsaného sídla Halbos bylo zjištěno, že zde Halbos nikdy nesídlil. Z důvodu neplnění povinností plátce daně se Halbos stal nespolehlivým plátcem a byla mu v roce 2016 zrušena registrace k DPH. V daňových přiznáních k DPPO Halbos dlouhodobě vykazoval ztrátu, od roku 2011 nezveřejňoval účetní závěrky v obchodním rejstříku (bod 41 napadeného rozhodnutí). K námitce žalobkyně pak soud uvádí, že pokud žalovaný označil Halbos na základě uvedených skutečností a na základě toho, že Halbos nereagoval na výzvu k poskytnutí informací ve věci obchodní spolupráce s žalobkyní, za nekontaktní, nelze tomu ničeho vytknout.
37. Soud konstatuje, že po provedeném dokazování správce daně sice nezpochybnil existenci dlouhodobého majetku, ze kterého si žalobkyně uplatnila odpisy, ale zpochybnil způsob pořízení tohoto majetku a obecně údaje deklarované žalobkyní v souvisejících dokladech. Nebyla tudíž jednoznačně prokázána ani pořizovací cena nutná pro výpočet výše odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Soud na základě výše uvedených skutečností konstatuje, že správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových a souvisejících dokladů, na což upozornil žalobkyni výzvou ze dne 14. 2. 2019 a oprávněně v souladu se shora citovanou

judikaturou požadoval, aby žalobkyně prokázala, že tento majetek nabyla od deklarovaného dodavatele za deklarovanou cenu a že uplatněné náklady byly uplatněny ve správné výši dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně pak nebyla schopná faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován, prokázat. Neprokázala-li žalobkyně vstupní cenu uvedeného majetku, nemůže nárokovat započtení odpisů z tohoto hmotného majetku vůči základu daně.

38. Rovněž ve vztahu k dalšímu majetku, náklady na jehož pořízení byly uplatněny dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, správce daně zpochybnil způsob pořízení tohoto majetku a deklarované údaje v souvisejících dokladech. I v tomto případě je třeba na základě výše uvedených skutečností uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno. Správce daně tak výzvou ze dne 14. 2. 2019 v souladu se shora citovanou judikaturou oprávněně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že tento majetek nabyla od deklarovaného dodavatele za deklarovanou cenu a že uplatněné náklady byly uplatněny ve správné výši dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Doručením uvedené výzvy žalobkyni bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni a bylo následně na ní, aby prokázala soulad účetnictví se skutečností. Žalobkyně následně své důkazní břemeno neunesla, neboť nepředložila ani nepředestřela v uvedeném smyslu ničeho. Také pro případ dalšího majetku, náklady na jehož pořízení byly uplatněny dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, platí závěry, vyslovené v bodech 29 až 36 tohoto rozsudku.

#### *V.b. Esenciální náklady*

39. S ohledem k tomu, že žalobkyně v žalobě sporovala závěr žalovaného, že konstrukce esenciálních nákladů je spjata pouze se stanovením daně podle pomůcek a uvedla, že náklady v určité minimální výši jí měly být přiznány, uvádí soud, že minimálně nutné (esenciální) náklady lze přiznat jen tehdy, pokud je daň stanovena podle pomůcek, jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, bod 38, a ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020-45, bod 40).
40. Nad rámec nutného odůvodnění (žalobkyně nenamítala, že mělo být užito pomůcek) soud konstatuje, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny podmínky. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má uvedené ustanovení na paměti, je podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018-52, bod 40). Ke stanovení daně dle pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, a ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 27/2015-41). Soud se na základě citované judikatury ztotožňuje se závěrem žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí, že daň bylo lze stanovit na základě dokazování, neboť dokazování jako takové nebylo ohroženo nedostatkem informací nebo součinnosti žalobkyně. Daňovou kontrolou nebylo zpochybněno účetnictví žalobkyně jako celek, vyloučené výdaje za kontrolované

zdaňovací období tvořily z celkových výdajů pouze marginální část (body 57, 58, 82 napadeného rozhodnutí).

41. Žalobkyně neprokázala, že tvrzené výdaje jsou daňově účinnými výdaji, současně pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny podmínky, minimálně nutné náklady lze uplatnit jen tehdy, pokud je daň stanovena podle pomůcek. Žalovaný proto nepochybil, pokud shora uvedené náklady žalobkyni v plné výši neuznal. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, bodě 21, přílehlavě konstatoval, že je nesprávný předpoklad, že kdykoliv má správce daně za prokázané dosažení nějakého výnosu, je třeba ve vztahu k němu uznat i náklad, byť s ohledem na neunesení důkazního břemene daňového subjektu pouze v nižší (esenciální) výši. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. Byť se může takto stanovená daňová povinnost jevit žalobkyni jako nesprávná, jedná se o přímý důsledek toho, že neunesla své důkazní břemeno. Bylo-li v zájmu žalobkyně, aby jí byl uznán alespoň nějaký náklad, jak žalobkyně v žalobě naznačuje, mohla žalobkyně poté, co správce daně prokázal své důvodné pochybnosti o tom, že se případ odehrál tak, jak byl deklarován, předestřít správci daně odlišná tvrzení o tom, jak se případ odehrál a tato svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazními prostředky. To se však nestalo, když žalobkyně trvala na tom, že dodavatelem majetku byl Halbos a že tomuto subjektu byla deklarovaná kupní cena uhrazena.

*V.c. K námitkám týkajícím se procesních pochybení správních orgánů*

*Judikatorní východiska*

42. K námitkám žalobkyně týkajícím se procesních pochybení správních orgánů soud předně poukazuje na to, že nezbytným předpokladem zrušení napadeného rozhodnutí soudem z důvodu vad řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) je, že taková vada by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud vada řízení zcela jistě neovlivnila výrok napadeného rozhodnutí, resp. výrok rozhodnutí by byl totožný, i kdyby k vadě nedošlo, neexistuje vztah mezi vadou řízení a zákonností rozhodnutí, nejde tedy o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a která by tak mohla zkrátit žalobce na jeho právech (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005-65, a ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39).

*Úřední záznam o obsahu telefonického hovoru jako důkaz v daňovém řízení*

43. Žalobkyně v žalobě uvádí, že úřední záznam, do něhož byl zaznamenán obsah telefonického hovoru mezi pracovníci správce daně a D. H., není procesně použitelným důkazem, když telefonický hovor není legitimním důkazním prostředkem, pracovnice správce daně D. H. kontaktovala telefonicky před jeho svědeckou výpovědí a pokoušela se jej vytěžit bez účasti žalobkyně a D. H. následně v rámci své svědecké výpovědi popřel, že by se vyjádřil tak, jak je v úředním záznamu uvedeno.
44. Úřední záznamy obecně nejsou vyloučeny z okruhu důkazních prostředků, které lze v daňovém řízení užít, protože podle § 93 odst. 1 daňového řádu je důkazním prostředkem jakýkoli podklad, kterým lze zjistit skutečný stav věci, resp. ověřit skutečnosti rozhodné

pro správné zjištění a stanovení daně. Z § 93 odst. 1 daňového řádu vyplývá ve vztahu k důkazním prostředkům pouze podmínka, že nesmí být získány v rozporu s právním předpisem (srov. přiměřeně rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 181/2016-58, bod 42, a ze dne 15. 4. 2020, č. j. 10 Afs 293/2018-29, bod 13).

45. Z uvedeného úředního záznamu plyne, že D. H. telefonicky kontaktoval správce daně na základě výzvy, kterou byla společnost *inex invest s.r.o.* vyzvána k poskytnutí informací. D. H. správci daně při telefonickém hovoru sdělil, že žalobkyni žádné zboží neprodal, nicméně s J. T. jednáno bylo, když se osobně účastnil obchodních jednání při prodeji předmětného zboží a byl si předmětné zboží prohlédnout na místě, kde se v době prodeje nacházelo. S odkazem na obchodní tajemství pak odmítl sdělit informace o odběrateli. V rámci svého výslechu potom D. H. uvedl, že osobně o odkupu uvedeného majetku s J. T. nikdy nejednal, nýbrž jednal s Ing. H., který podepisoval i kupní smlouvy a předávací protokol. Následně k dotazu správce daně k obsahu úředního záznamu polemizoval s jeho obsahem a uvedl, že jej úředník správce daně kontaktoval sám. Tvrdil, že poté, co odmítl sdělit název odběratele, správce daně se dotázal, zda název začínal na písmeno H, což D. H. údajně potvrdil.
46. Soud konstatuje, že žádné pochybení správce daně ohledně uvedeného úředního záznamu ze správního spisu neshledal. D. H. byl následně v daňovém řízení vyslechnut za účasti zástupce žalobkyně. Smyslem stěžejní argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně tvrzení D. H. je, že jím tvrzené skutečnosti neměly stran prokázání pořízení předmětu plnění žalobkyní v místě, čase a ceně uvedených na předložených dokladech žádnou důkazní sílu. To vyplývá ze samotného protokolu o výslechu D. H. jako svědka. Úřední záznam o obsahu telefonického hovoru vyjadřuje smysl a obsah telefonického hovoru, nejde o jeho doslovný přepis, proto bylo případně namíste přihlédnout k jeho obsahu spíše podpůrně ve vztahu k obsahu protokolu o svědecké výpovědi D. H. Označil-li tak žalovaný v obecné rovině jako účelovou polemiku D. H. s obsahem zaznamenaného obsahu telefonického hovoru, kterou v rámci své svědecké výpovědi předesřel, nelze tomu ničeho vytknout. Současně se nejedná o nosný či jediný důvod napadeného rozhodnutí. Totéž platí, poukázal-li žalovaný na to, že se J. T. účastnil prohlídky předmětného majetku před odkupem majetku od *Excelsior Technologies s.r.o.* Proto i za situace, kdy by správce daně D. H. kontaktoval a hovor se odehrál tak, jak naznačuje žalobkyně, resp. jak uvedl D. H. v rámci své svědecké výpovědi, nemohlo by se jednat o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

#### *Lhůta k vyjádření k odlišnému právnímu názoru žalovaného*

47. K námitce žalobkyně týkající se stanovené lhůty osmi dnů k vyjádření k odlišnému právnímu názoru žalovaného soud uvádí, že uvedená lhůta je lhůtou dle § 115 odst. 2 daňového řádu, tato dle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit, jde o lhůtu správcovskou, nikoli zákonnou (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, bod 19). V případě této lhůty se proto uplatní pravidlo dle ust. § 36 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen vyhovět první žádosti o její prodloužení a prodloužit ji alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže je žádáno o lhůtu kratší.

48. Na základě uvedeného má soud za to, že stanovená lhůta osmi dnů byla dostatečná k tomu, aby žalobkyně uvážila, zda je schopna reagovat v této lhůtě na odlišný právní názor žalovaného a aby své vyjádření předložila žalovanému nebo si požádala o prodloužení uvedené lhůty, kterou byl žalovaný ze zákona povinen prodloužit. Žalobkyně svého práva žádat o prodloužení lhůty následně několikrát využila. Zároveň, jak uvedl žalovaný, závěry správce daně o daňové neúčinnosti nákladů byly učiněny již v rámci daňové kontroly, výzva k vyjádření k odlišnému právnímu názoru neobsahovala nová zjištění nebo hodnocení nových důkazů. Současně soud podotýká, že na posouzení přiměřenosti této lhůty nemá vliv délka odvolacího řízení, jak tvrdí žalobkyně. Soud tak uzavírá, že žalovaný nezatížil řízení vadou, pokud stanovil lhůtu 8 dnů k vyjádření ke svému odlišnému právnímu názoru.

#### *Nezohlednění vyjádření žalobkyně k odlišnému právnímu názoru žalovaného*

49. Ze správního spisu vyplývá a mezi účastníky řízení není sporné, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž vyjádření žalobkyně ze dne 21. 10. 2021 k odlišnému právnímu názoru žalovaného ohledně daňové neúčinnosti uplatněných nákladů zohlednil, tedy že zatížil řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, vadou. Soud se proto zabýval otázkou, zda jde o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu shora citované judikatury.

50. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 21. 10. 2021 uvedla, že vynaložení výdajů v podobě kupní ceny zaplacené společnosti Halbos prokázala a že posuzovaná situace nevylučuje možnost uznání nákladů v podobě prokazatelně zaplacené částky ve výši 600 000 Kč, když povinnost stanovit daň podle pomůcek je právě důsledkem existence esenciálních nákladů. Dále tvrdila, že případné zpochybnění identity tvrzeného dodavatele není překážkou pro uznání uplatněných nákladů tehdy, když není sporována fakticita a uskutečnění zdanitelného plnění. Dále polemizovala se závěrem žalovaného ohledně absence vazby deklarovaných výdajů na konkrétní příjem žalobkyně, když z provedeného dokazování neplyne pochybnost o tom, že žalobkyně uvedený majetek používala ke své podnikatelské činnosti.

51. Soud konstatuje, že žalovaný se uvedenými otázkami zabýval zejména v bodech 63 a násl. napadeného rozhodnutí. Odůvodnil, proč v daném případě nejsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, a tudíž proč nelze žalobkyni uznat esenciální náklady, jakož i to, proč je nutné trvat na prokázání existence plnění od konkrétního dodavatele a prokázání úhrady ceny tomuto dodavateli. Žalovaný také v napadeném rozhodnutí uvedl, z jakých důvodů žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v tomto směru. Jestliže žalobkyně své důkazní břemeno v tomto směru neunesla, bylo bezpředmětné, aby se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval souvislostí výdaje s příjmy žalobkyně. Soud proto dospěl k závěru, že výrok napadeného rozhodnutí by byl nepochybně totožný, i kdyby k uvedené vadě nedošlo, uvedená vada tak není důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí, když nemohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně důkazem toho jsou i závěry, ke kterým soud dospěl při věcném přezkumu napadeného rozhodnutí.

## **VI. Závěr a náklady řízení**

52. Soud ze všech vyložených důvodů shledal žalobu proti napadenému rozhodnutí nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
53. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž procesně neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 31. srpen 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu