



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **A-VERSE, s. r. o.**, IČO: 25047574,
sídlem Boreč 15, 410 02 Lovosice,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50355/19/5200-11434-701858,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50355/19/5200-11434-701858, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 2. 2015, č. j. 476894/15/2506-50523-501043, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 se mění z částky 722 190 Kč na částku 718 390 Kč a penále se mění z částky 144 438 Kč na částku 143 678 Kč. Žalobkyně se Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

současně v žalobě domáhala toho, aby soud zrušil dodatečný platební výměr správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného o nestandardním účtování údajů na účtu XA, které nebylo předmětem kontrolního zjištění, a na účtu XB, které bylo předmětem kontrolního zjištění, je zjevným nepochopením analytického účtování pohonných hmot – naturalu 95 na účtu XA a pohonných hmot – nafty na účtu XB. Toto rozlišení je jednoznačně zřejmé z účetnictví, z odborného vyjádření, ale také z doplněného odvolání, kde se výslovně rozlišují pohonné hmoty - natural 95 a nafta. Zdůraznila, že není žádného odborného důvodu, aby účtování o nákupu naturalu 95 na analytickém účtu XA a naftě na účtu XB bylo žalovaným považováno za nestandardní, jestliže tomu odpovídají i analytické účty XC (prodej naturalu 95) a XD (prodej nafty). V tom spočívá žalobkyní tvrzená nesprávnost. Konstatovala, že stanovením výše obchodní marže (rozdílu mezi výnosovými a nákladovými účty pohonných hmot je zcela zřejmé, že bez těchto nákladů by nebylo dosaženo výnosů), je nepochybná účinnost nákladů.
3. Namítala, že výše uvedená nesprávnost závěrů žalovaného je dána také tím, že se žalovaný nezabýval námitkami žalobkyně v doplněném odvolání, v nichž je účinnost nákladů tvrzena. Žalovaný se dále nezabýval zdůvodněným návrhem na vypracování znaleckého posudku, jak je uvedeno v doplněném odvolání.
4. Namítala, že je nesprávný závěr žalovaného o akceptaci esenciálních nákladů v přiměřené výši opřený o 5% správcem daně stanovenou celkovou daňovou povinnost k součtu položek „tržby za prodej zboží“ a „Výkony“. Poznamenala, že žalovaný k dosažení zdanitelných příjmů z prodeje nafty ve výši 6 694 197 Kč akceptuje za přiměřené esenciální náklady částku 3 414 724 Kč. Dle žalobkyně tím žalovaný u příjmů z prodeje nafty výše uvedeným výpočtem esenciálních nákladů nerespektuje věcnou souvislost mezi výnosy a náklady nutnými k dosažení uváděného příjmů z prodeje nafty.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že dle výslovného znění první věty § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V daném případě žalobkyně neprokázala, od koho a za jakých podmínek obdržela sporné pohonné hmoty. V rámci provedeného dokazování byla vcelku spolehlivě vyvrácena žalobkyní předestřená verze, že předmětné pohonné hmoty nakoupila v jí tvrzeném množství a za jí tvrzenou cenu od obchodních společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o. S tímto závěrem správce daně a žalovaného se již v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 15 Af 39/2016–60, ztotožnil rovněž zdejší soud a žalobkyně jej v žalobě již dále nerozporuje. Žalovaný konstatoval, že předmětem sporu je tak pouze to, zda i přesto měly být žalobkyni uznány nějaké daňově účinné náklady související specificky s nákupem předmětných pohonných hmot. Setrval na právním názoru, že žalobkyni v daném případě nebylo možné žádné další tzv. esenciální výdaje související s pořízením sporných pohonných hmot uznat, a to protože žalobkyně jejich vynaložení ani v hrubých obrysech neprokázala. Připomněl, že po provedeném dokazování bylo vyloučeno 27,33 % žalobkyní uplatněných nákladů ve zdaňovacím období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vykázaných ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ke dni 31. 12. 2010 dle ř. A. + ř. B, tj. ze součtu položek „Náklady vynaložené na prodané zboží“ na ř. A a „Výkonová spotřeba“ na ř. B. Žalovaný tedy neměl pochybnosti o daňové účinnosti 72,67 % žalobkyní uplatněných nákladů vykázaných na ř. A „Náklady vynaložené na prodané zboží“ a na ř. B „Výkonová spotřeba“ ve Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ke dni 31. 12. 2010. Neuznání předmětných výdajů tak nebylo způsobilé zpochybnit účetnictví žalobkyně jako celku. S ohledem na výše uvedené dospěl žalovaný k jednoznačnému závěru, že v daném případě nebyl stav hospodaření žalobkyně natolik zatemněn, aby bylo vyloučeno stanovení daně dokazováním, a nebyly tudíž naplněny zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které představuje předpoklad pro zohlednění tzv. esenciálních výdajů. Na podporu své argumentace odkazoval žalovaný na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019–41, které se týkají obdobných právních otázek prokazování daňové účinnosti uplatněných výdajů jako položky snižující základ daně z příjmů. Žalovaný uvedl, že i v tomto případě žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran daňové účinnosti jí uplatněných výdajů, což ani sama žalobkyně nezpochybňuje, přičemž tzv. esenciální výdaje nemohly být zohledněny ani jiným způsobem.

6. Dle žalovaného by pak v daném případě nebylo možné ospravedlnit uznání jakýchkoli neprokázaných výdajů žalobkyně ani v případě, pokud by to bylo technicky možné. Žalovaný nijak nerozporuje, že pohonné hmoty, které žalobkyně prodala, nějakou hodnotu měly. To však bohužel nevypovídá nic o nutných výdajích, které žalobkyně musela vynaložit na jejich pořízení. Jakkoli nepravděpodobně to může znít, žalovaný a správce daně nemohou vyloučit ani to, že předmětné pohonné hmoty představovaly výnos žalobkyně z trestné činnosti, nebo že je žalobkyně obdržela darem. S ohledem na výsledky provedeného dokazování se tyto alternativy jeví jako značně pravděpodobnější, než je skutková verze původně předestřená žalobkyní. Žalovaný poté vznesl otázku, jaké esenciální výdaje by však bylo možné za takových podmínek žalobkyni přiznat? Měli by snad žalovaný a správce daně kalkulovat s cenou pohonných hmot na černém trhu, nebo se pokusit odhadnout výši nákladů spojených s krádeží určitého množství nafty? Pokud by však měl žalovaný kalkulovat naopak s variantou daru, ten by představoval naopak zdanitelný příjem žalobkyně. Je tedy možné zcela vyloučit i to, že žalobkyně z předmětných pohonných hmot profitovala dvakrát, tedy poprvé při jejich bezúplatném nabytí a podruhé při jejich prodeji? Poukázal na to, že žalobkyně v doplnění odvolání i v žalobě při vyčíslení svých nutných výdajů pro pořízení sporných pohonných hmot kalkuluje s kupní cenou, která byla pro jejich pořízení v daném místě a čase obvyklá. To však žalovaný považoval s ohledem na výše uvedené za zjevně absurdní, neboť existuje celá řada možných scénářů, které předpokládají náklady buď výrazně nižší, nebo v podstatě žádné. Pokud není alespoň v hrubých obrysech postaveno najisto, za jakých podmínek žalobkyně sporné pohonné hmoty nabyla, nelze (alespoň při stanovení daně dokazováním) spekulovat o tom, zda s jejich pořízením měla nějaké daňově účinné výdaje. Pokud by se žalovaný vydal žalobkyní požadovanou cestou, představovalo by uznání zcela abstraktních výdajů pouze to, že daň za neobežetnost a důkazní nouzi žalobkyně by na svá bedra převzal státní rozpočet. S ohledem na absenci informací o relevantním skutkovém stavu by takový postup znamenal zároveň zvýšené riziko legalizace protiprávního jednání žalobkyně.
7. Žalovaný dále uvedl, že se podrobně vypořádal se žalobkyní předestřenou argumentací v napadeném rozhodnutí, ve kterém prezentoval srozumitelný právní názor, podle kterého

žalobkyní nově předložené důkazní prostředky neprokazují daňovou účinnost jí uplatněných výdajů. Žalovaný zde popsal rovněž přezkoumatelnou správní úvahu stran toho, že tyto výdaje nelze zvláště zohlednit ani jako tzv. esenciální výdaje, a to obzvláště s ohledem na skutečnost, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný byl přesvědčen, že se vypořádal nejen se žalobkyní uplatněnými námitkami, ale že z odůvodnění jeho rozhodnutí jednoznačně vyplývá, proč považoval za nadbytečné zpracování znaleckého posudku ohledně kalkulace ceny obvyklé u pohonných hmot. Jestliže totiž nebylo možné zohlednit tzv. esenciální výdaje, bylo by zcela logicky nesmyslné pokoušet se stanovit jejich výši, a to zejména právě prostřednictvím ceny obvyklé. Jestliže pak žalobkyně žalovanému vytýkala, že nesprávně posoudil jí prováděné zápisy na analytických účtech XB a XA, zřejmě nepochopila, v čem spočívá žalovaným spatřovaná nestandardnost jí prováděných účetních zápisů. Žalovaný proto ve stručnosti zrekapituloval to, co již uvedl v napadeném rozhodnutí, a to ačkoli žalobkyní předkládané vyjádření Ing. S. kalkuluje s údaji na účtu XA, náklady zúčtované na tomto účtu vůbec nebyly předmětem kontrolního zjištění správce daně. Předmětem kontrolního zjištění správce daně byly částky týkající se dodavatelských faktur od deklarovaných dodavatelů žalobkyně, obchodních společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., zúčtované na účtech XB a XE. Ve dvou případech bylo tedy žalobkyní účtováno na účet XE s popisem „služby“, tedy nikoliv „zásoby“, přičemž se jednalo o čtyři dodavatelské faktury od obchodní společnosti Lucky CS GOLD s.r.o. s označenou dodávkou jako „motorová nafta“ a množstvím označeným jako „ks“. Tyto výtky však žalobkyně v podané žalobě věcně nerozporuje.

8. Žalovaný dále uvedl, že částka nově stanovené celkové daňové povinnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 činí po provedeném odvolacím řízení 5 % v poměru k součtu položek „Tržby za prodej zboží“ a „Výkony“ vykázaných ve Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ke dni 31. 12. 2010. Podstata závěrů žalovaného spočívala v tom, že pokud zákonná sazba předmětné daně činila 19 %, žalobkyni byly zjevně uznány výdaje v přiměřené výši ke zdaňovaným příjmům. Jinými slovy řečeno, v případě žalobkyně nebylo možné dospět k závěru, že byly zdaněny pouze její výnosy, aniž by byly zohledněny náklady nutné na jejich dosažení, zajištění a udržení. Výsledná daň tedy nebyla z hlediska její výše ani v poměru k dosaženým výnosům a uplatněným nákladům zjevně nepřiměřená, přičemž žalobkyně by mohla jen obtížně předpokládat, že zohledněním esenciálních výdajů při stanovení daně podle pomůcek by dosáhla příznivějšího výsledku.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasili.
10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nezabýval námitkami žalobkyně v doplněném odvolání. K takto obecně formulované námitce soud uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval všemi odvolacími námitkami, které žalobkyně uplatnila v doplnění odvolání ze dne 27. 3. 2019 a ze dne 1. 4. 2019. V tomto směru je tedy rozhodnutí žalovaného v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu a je zcela přezkoumatelné. Námitka žalobkyně o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného proto není důvodná. Soud dále dodává, že žalobkyně nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného také spojovala s tím, že se žalovaný nezabýval jejím návrhem na vypracování znaleckého posudku, jak je uvedeno v doplněném odvolání. Avšak neprovedení důkazu navrhovaným znaleckým posudkem a absence odůvodnění, proč daný důkaz nebyl proveden, není otázkou přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, nýbrž tzv. opomenutým důkazem, který by mohl být vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Touto problematikou se bude soud zabývat v jiné části tohoto rozsudku.
13. Před hodnocením dalších žalobních námitek soud považuje za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
14. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud

např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

15. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
16. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
17. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že žalobkyně zahrnula do daňově účinných nákladů doklady za nákup pohonných hmot, které mu měla v roce 2010 dodat společnost Lucky CS GOLD s.r.o., přičemž faktury byly placeny v hotovosti, k fakturám nebyl přiložen doklad o zaplacení, ani dodací listy - stáček listky. Dále správce daně poukázal na to, že při výsledku jednání této společnosti pan Lucký uvedl, že žalobkyni nezná, nikdy s ní neměl obchodní kontakty, specifikované faktury uvedená společnost nevystavila a neobdržela plnění za tyto faktury, razítko na fakturách je zcela odlišné od těch, které tato společnost používá, a podpis obsažený na fakturách jednatele společnosti neznal. K nákladům na nákup pohonných hmot, které měla žalobkyni dodat společnost KYČMOR s.r.o., správce daně konstatoval, že faktury byly hrazeny v hotovosti a nebyly k nim připojeny stáček listky. K nákladům na zemní práce a terénní práce po demolici provedené společností KYČMOR s.r.o. v areálu ROSS Roudnice nad Labem, správce daně konstatoval, že žalobkyně nemá v účetnictví evidován žádný majetek v k. ú. Roudnice nad Labem, není účtován pronájem daných prostor a žalobkyně nepředložila nájemní smlouvu, z účetnictví je dále patrné, že práce prováděné v areálu ROSS Roudnice nad Labem žalobkyně nepřefakturovala a neměla z těchto prací žádné výnosy, které by s těmito pracemi souvisely. Dále uvedl, že platby za vystavené faktury probíhaly v hotovosti a že na příjmových pokladních dokladech je připojen podpis, který se shoduje s podpisovým vzorem bývalé jednatelky dané společnosti paní Z., avšak v době, kdy proběhla úhrada faktur, již byla jednatelkou paní D. U., která má trvalé bydliště na Ukrajině a od roku 2005 je vyhoštěna z území České republiky. Správce daně měl také pochybnosti o oprávněnosti nákladů spojených s nákupem LCD televizoru, domácího kina

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a „provozních režii k TV“, které spatřoval v tom, že se žalobkyně zabývala silniční motorovou dopravou, zednictvím, prodejem a skladováním zkapalněných uhlovodíkových plynů, a není proto zřejmé, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí výše uvedených výdajů fakturovaných společnostmi Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., resp. u využití televizoru a systému domácího kina s podnikatelskou činností žalobkyně.

18. Popsané pochybnosti daňových orgánů shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokazanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že oprávněně zahrнула do daňového přiznání veškeré výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání výdaje podle uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů, bylo její povinností prokázat, že je vynaložila na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.
19. Soud poukazuje na to, že již v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 15 Af 39/2016-60, který se týkal téže věci a stejných účastníků, se zabýval dodávkami pohonných hmot žalobkyni od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o. V tomto rozsudku zdejší soud uvedl následující: *„Mezi účastníky bylo především sporné, zda žalobce prokázal dodání pohonných hmot od společností Lucky CS GOLD (faktury č. FP1000032, FP1000033, FP1000034, FP1000035, FP1000036, FP1000050 a FP1000078 v celkové výši 1 560 177 Kč) a KYČMOR (faktury č. FP1000006, FP1000007, FP1000014, FP1000015, FP1000016, FP1000017, FP1000018 a FP1000019 v celkové výši 1 399 585 Kč). K prokázání těchto plnění navrhl žalobce v průběhu daňového řízení výsledky svědkyň paní S. a L., bývalých zaměstnankyň čerpací stanice žalobce. Žalobce nedoložil žádné stáčecí lístky, jež by deklarovaly podstatné údaje o konkrétních dodávkách od těchto dodavatelů. Uvedené svědkyně ve svých výpovědích, kterých se účastnil tehdejší daňový poradce žalobce, popsaly provoz čerpací stanice a pouze obecně potvrdily, že čerpací stanici byly v rozhodném období dodávány pohonné hmoty. Tyto výpovědi však nejsou schopné prokázat, že pohonné hmoty dodávaly dvě výše zmíněné společnosti. Svědkyně S. uvedla, že na cisternách, které pohonné hmoty přivážely, byly uvedeny názvy „KM Prona“, „Activ Oil“ a „Gold s.r.o.“ nebo „CS Gold“. Podle paní L. byly cisterny distribuující pohonné hmoty označeny jako „Gold“ nebo „Paroma“. Svědecké výpovědi těchto svědkyň tedy nedokazovaly dodání pohonných hmot od těchto společností. Žádná ze svědkyň neuvedla, že by pohonné hmoty přivezla cisterna společnosti KYČMOR, a lze tak konstatovat, že žalobce neoznačil žádné konkrétní důkazy, jež by byly způsobilé prokázat dodání pohonných hmot touto společností. Ve vztahu k tvrzeným dodávkám pohonných hmot společností Lucky CS GOLD soud poukazuje na to, že uvedené svědkyně sice uváděly neúplné názvy, které by mohly naznačovat, že pohonné hmoty mohly pocházet od dané společnosti, za stěžejní však v této souvislosti považuje soud svědeckou výpověď jednatele společnosti Lucky CS GOLD V. L., který ve své výpovědi dne 4. 7. 2013 popřel, že by dotčené faktury o dodávkách pohonných hmot žalobci byly vystaveny, na fakturách byly použita razítka, která byla zcela odlišná od razítek užívaných touto společností, a ani podpis nacházející se na sporných daňových dokladech jednatel společnosti Lucky CS GOLD podle svých slov nikdy neviděl. Soud proto uzavírá, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by mu pohonné hmoty dodala společnost KYČMOR nebo společnost Lucky CS GOLD.“*

20. *K argumentaci žalobce, že daňové orgány postupovaly izolovaně, když nepřihlédly k tomu, že bez nákupu nemohlo dojít k prodeji pohonných hmot, soud uvádí, že identita dodavatele musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem. Nestačí proto obecně tvrdit, jak činí žalobce, že k plnění (zde k dodání pohonných hmot) došlo a že jej někdo musel poskytnout. Výjimečně lze přitom připustit, že dodavatelem konkrétního plnění může být i jiný dodavatel, než který je uveden v účetních dokladech, nicméně tuto skutečnost – a i veškeré další skutečné okolnosti týkající se daného výdaje – musí daňový subjekt tvrdit a zejména relevantním způsobem prokazovat. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž musí daňový subjekt prokázat identitu dodavatele a rozsah a cenu plnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-78, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). To žalobce v projednávaném případě neučinil, neboť setrval na tom, že pohonné hmoty mu měly dodat společnosti Lucky CS GOLD a KYČMOR, a to tak, jak je obsaženo v předmětných účetních dokladech. Žalobce přitom, jak je výše uvedeno, neprokázal dodání plnění těmito dodavateli. Námitka žalobce je proto nedůvodná“.*
21. Na těchto závěrech soud i nadále setrvává a neshledává žádný důvod na nich cokoli měnit. Jedinou změnou, která se změnila od vyhlášení výše specifikovaného rozsudku, týkající se deklarovaných dodávek pohonných hmot od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., byla ta, že žalobkyně v rámci doplnění odvolacího řízení žalovanému doložila odborné vyjádření Ing. T. S. ze dne 9. 3. 2018. Je třeba zdůraznit, že závěry odborného vyjádření Ing. S., který ani není soudním znalcem, ale toliko daňovým poradcem, vycházejí z výpisu účtů z hlavní knihy (XB, XF, XA, XD a XC) a faktur dodaných žalobkyní, a tedy mj. i ze zpochybněných faktur od dvou výše uvedených společností. Na tomto základě tento daňový poradce konstatuje, že marže žalobkyně byla v předmětném období u Naturalu 95 ve výši 2,15 Kč/l a u motorové nafty ve výši 1,23 Kč/l. Z uvedeného je dle soudu zjevné, že dané odborné vyjádření nijak neprokazuje, že žalobkyně poříдила pohonné hmoty na základě výše uvedených faktur od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o. a v jakém množství. Ing. S. sice v odborném vyjádření prezentuje též vlastní subjektivní předpoklad, že „Dosažení tržby jsou však uznány a z tohoto důvodu by měl být uznán i nákup. Pokud je zpochybněna osoba dodavatele nafty, nelze zpochybnit prodej uvedeného množství nafty, které muselo fyzicky existovat v době nákupu“, který však nic nemění na tom, že toto odborné vyjádření není způsobilé prokázat dodávku pohonných hmot od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., a tudíž i daňovou účinnost zúčtovaných nákladů dodávek pohonných hmot od výše zmíněných dodavatelů žalobkyně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Lze tak shrnout, že žalobkyně neprokázala, od koho a v jakém množství poříдила pohonné hmoty, které jí měly dodat společnosti Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., a proto jí nemohly být uznány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
22. Pokud jde o otázku tzv. esenciálních nákladů, tak ty jsou spojeny se stanovením daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020–39, shrnul závěry dosavadní judikatury, z níž dovodil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit v situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a proto je třeba stanovit daň podle pomůcek, a kdy není pochyb o existenci nákladů (sporná je jen jejich výše). Nejprve je tedy nutné posoudit, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V tomto ohledu je nutno zkoumat konkrétní okolnosti případu a výlučně na jejich základě posoudit, jestli byly dány podmínky pro přechod na stanovení daně podle

pomůcek. Dospějí-li daňové orgány k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zohlední tzv. esenciální náklady, pokud není pochyb o existenci určitých nákladů, byť může být sporná jejich výše. Přiznat tzv. esenciální náklady není namístě tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné dodání zboží či služby, na které měly být sporné náklady vynaloženy. Podmínkou pro přiznání těchto nákladů není, aby z dokazování vyplynulo, že zboží či služba byly dodány, je znám jejich rozsah a kdo je poskytl, neboť v takovém případě by bylo možné považovat náklady za prokázané na základě provedeného dokazování (daňový subjekt by unesl své důkazní břemeno). Je-li daň stanovena podle pomůcek, avšak z provedeného dokazování nevyplynulo, že daňový subjekt musel určité náklady vynaložit pro získání prokázaných výnosů, nelze tyto tvrzené náklady uznat jako tzv. esenciální náklady. Ačkoliv se to může zdát daňovému subjektu jako nespravedlivé a stanovená daň jako nesprávná, je třeba vzít v potaz, že tuto situaci zapříčinil sám daňový subjekt vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci.

23. Soud nemá důvod, ani s přihlédnutím k okolnostem nyní projednávané věci a argumentaci uplatněné v žalobě, odchýlit se od výše reprodukováných závěrů ustálené jednotné judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně se tak mylí, pokud se domnívá, že tzv. esenciální náklady je třeba bez dalšího vždy zohlednit.
24. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně žádné konkrétní námitky, jimiž by zpochybňovala závěr daňových orgánů o tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť stav hospodaření žalobkyně nebyl natolik zatemněn, aby musel přistoupit ke stanovení daně pomůckami, nijak nezpochybňovala. Soud proto pro absenci námitek žalobkyně týkající se povinnosti správce daně stanovit daň dle pomůcek pro úplnost poukazuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, podle něhož *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“* Rozšířený senát tedy v usnesení č. j. 4 Afs 87/2015-29 konstatoval, že nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami. Stále však platí závěr rozšířeným senátem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, podle něhož intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).
25. Soud stručně připomíná, že daňové orgány vyloučily 27,33 % žalobkyní uplatněných nákladů ve zdaňovacím období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vykázaných ve Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ke dni 31. 12. 2010, a neměly tedy pochybnosti o daňové

účinnosti 72,67 % žalobkyní uplatněných nákladů vykázaných na ř. A „Náklady vynaložené na prodané zboží“ a na ř. B „Výkonová spotřeba“ ve Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ke dni 31. 12. 2010. Za zásadní soud shledává skutečnost, že mezi daňově uznatelnými výdaji za nákup pohonných hmot daňové orgány ponechaly také náklady za nákup pohonných hmot od jiných dodavatelů, a to zejména od společností KM-PRONA, a.s., a AKTIV OIL, s.r.o., kterým žalobkyně hradila faktury převodem na bankovní účet. Neuznání konkrétních výdajů tedy dle daňových orgánů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek.

26. Soud hodnotí závěr daňových orgánů o tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť stav hospodaření žalobkyně nebyl natolik zatemněn, aby musel přistoupit ke stanovení daně pomůckami, za souladný s výše předestřenou judikaturou. Soud tak v souladu se závěry daňových orgánů uzavírá, že v případě žalobkyně bylo možno stanovit daň dokazováním, a daňové orgány tak nebyly povinny stanovit daň použitím pomůcek, neboť intenzita pochybností nebyla v takovém rozsahu, aby byl zatemněn obraz a hospodaření žalobkyně.
27. Soud připouští, že žalobkyni mohly vzniknout určité náklady související s nákupem pohonných hmot. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, komu a v jaké výši ve skutečnosti žalobkyně tyto náklady uhradila, nelze je mít za daňově účinné. S přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, jak již bylo zdůvodněno výše, nelze tyto náklady žalobkyně zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady. Soud si je vědom toho, že v důsledku výše uvedené argumentace dochází k pominutí nákladů žalobkyně vynaložených za nákup pohonných hmot od nespecifikovaného dodavatele, což se může žalobkyni subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé. Nezbyvá však než konstatovat, že tuto situaci zapříčinila v první řadě žalobkyně svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů (obdobné závěry jsou obsaženy v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41). Námitky žalobkyně, že měly být zohledněny tzv. esenciální náklady, tedy nejsou důvodné.
28. Lze souhlasit se žalobkyní v tom, že v doplnění odvolání navrhl, aby si žalovaný nechal zpracovat znalecký posudek na stanovení ceny zpochybněných nákupů pohonných hmot. Byť byl tento důkazní návrh podmíněný tím, že žalobkyně žádá jeho provedení, pokud by žalovaný odmítl závěry odborného vyjádření Ing. S., lze jej stále hodnotit jako důkazní návrh.
29. Soud přitom konstatuje, že v rozhodnutí žalovaného není nikde odůvodněno, proč neprovedl důkaz navrhovaným znaleckým posudkem a zároveň je z obsahu správního spisu zřejmé, že tento důkaz nebyl proveden. Jde tedy o tzv. opomenutý důkaz. V tomto ohledu se tedy dopustil žalovaný vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Toto ustanovení však zároveň stanoví, že soud zruší i bez jednání napadené rozhodnutí „pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“ Z ustálené judikatury vyplývá, že ne každá vada řízení podle citovaného ustanovení představuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, Nejvyšší správní soud dovodil, že takový postup je namístě tehdy, „je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více

variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.“ V každém případě je povinností soudu, aby zvážil, nakolik mají zjištěné vady vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a své úvahy vtělil do odůvodnění rozsudku. Soud se tedy musel zabývat tím, nakolik byla zjištěná vada závažná a do jaké míry mohla ovlivnit výsledek řízení.

30. Soud je pak toho názoru, že ani znalecký posudek, který žalobkyně navrhovala k prokázání hodnoty zpochybněného nákupu pohonných hmot od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., nemůže nic změnit na tom, že žalobkyně neprokázala identitu dodavatele rozporovaných pohonných hmot. Uvedený znalecký posudek tak, jak byl žalobkyní navržen, tudíž nemůže nijak prokázat, že žalobkyně pořídila pohonné hmoty od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o. a v jakém množství. Ani znalecký posudek na stanovení hodnoty pohonných hmot nebyl způsobilý prokázat dodávku pohonných hmot od společností Lucky CS GOLD s.r.o. a KYČMOR s.r.o., a tudíž i daňovou účinnost zúčtovaných nákladů dodávek pohonných hmot od výše zmíněných dodavatelů žalobkyně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vada řízení spočívající v tom, že v rozhodnutí žalovaného není nikde odůvodněno, proč neprovedl důkaz navrhovaným znaleckým posudkem a zároveň je z obsahu správního spisu zřejmé, že tento důkaz nebyl proveden, tudíž neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Popsaná vada řízení totiž ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení nemohla vést k tomu, že by obsah rozhodnutí o věci samé byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.
31. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Ústí nad Labem 15. června 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu