



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně  
Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka  
ve věci

žalobce: **SOVA Liberec, s.r.o., IČ: 477 82 498**  
sídlem Banskobystrická 733/36, Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

## I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byly změněny tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018 na daň z příjmů právnických osob, a to tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč, a ve zbytku zůstaly beze změny. Zmiňovanými dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Konkrétně se jednalo o:
  - dodatečný platební výměr č. j. 1066586/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 142 120 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 424 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1067327/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 456 380 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 91 276 Kč; a
  - dodatečný platební výměr č. j. 1067340/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období roku 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 33 440 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 6 688 Kč.
2. Dne 19. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za shora uvedená zdaňovací období (a současně daně z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015), zaměřená na ověření konkrétních daňových nákladů na základě dokladů vystavených dodavatelem TRATAR WHITE s.r.o. a x. Kontrola byla zaměřena na prověření zahrnutí nákladů od uvedených dvou dodavatelů do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Již před zahájením daňové kontroly správce daně od žalobce prostřednictvím telefonické a mailové komunikace, resp. osobním jednáním dne 26. 10. 2016, vyžádal doklady vztahující se k platbám uskutečněným žalobcem ve prospěch uvedených dodavatelů.
3. V rámci daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1182332/17/2607-60561-507978, vyzval žalobce, aby prokázal faktické přijetí služeb dle jednotlivých faktur dodavatele TRATAR WHITE a x. V odůvodnění výzvy správce daně popsal, že má k dispozici faktury k řešeným plněním a k některým z nich rovněž smlouvy o dílo, dále popsal dosavadní tvrzení žalobce týkající se předání předmětů fakturovaných plnění. Konstatoval, že předložené doklady a ničím nepodložená tvrzení žalobce neprokazují, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata tak, jak je na dokladech uvedeno, a že nebyly předloženy podklady osvědčující věrohodnost daňových dokladů. Správci daně tak vznikla pochybnost o faktickém přijetí plnění od dodavatelů TRATAR WHITE a X.
4. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 2. 2018. Žalobce s ním nesouhlasil a podrobně se k němu vyjádřil, správce daně však výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Dne 29. 6. 2018 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové

kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 9. 7. 2018 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly k odvoláním žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.

5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení neprokázal, že dodávky od dodavatelů TRATAR WHITE a X proběhly tak, jak byly deklarovány předloženými fakturami, tudíž nevyvrátil pochybnosti správce daně ani rozpory mezi jednotlivými předloženými důkazními prostředky a neunesl své důkazní břemeno. Správce daně v projednávaném případě vyloučil z daňově uznatelných nákladů pouze marginální část z celkových nákladů, proto nebyla narušena vypovídací schopnost účetnictví jako celku natolik, aby bylo nutné stanovit daň podle pomůcek, a bylo tak možné daňovou kontrolou stanovit daň dokazováním.
6. Předložením daňových dokladů žalobce unesl své primární důkazní břemeno a správce daně unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o faktickém přijetí. K tomu zrekapituloval, že pochybnosti vplynuly ve vztahu k dodavateli TRATAR WHITE zejména z nekorespondujících termínů vystavení objednávek, termínů dodání a termínů vystavení faktur a antidatace smlouvy o dílo. Ve vztahu k dodavateli X o dílo neobsahovaly bližší specifikaci předmětu fakturace ani způsob její další konkretizace. Další pochybnosti správce daně se zakládaly na rozporech mezi ustanoveními smluv o dílo s oběma dodavateli a tvrzeními žalobce. K předání plnění došlo bez sepsání předávacích protokolů, což neodpovídá ujednání v předložených smlouvách o dílo. Smlouvy o dílo upravovaly předání staveniště, avšak předmětem dodávek ani jednoho z dodavatelů nebyly stavební práce. Ze smluv o dílo nebylo zřejmé, kde bylo dílo zhotoveno, když dodavatel nedisponoval v šetřených zdaňovacích obdobích žádnými vlastními či pronajatými provozními prostory. Z veřejně dostupných rejstříků je zřejmé, že dodavatelé neměli v šetřené době zaměstnance. Daňový subjekt neprokázal, že dodavatel zhotovil dílo v jeho provozních prostorách, jak tvrdil, když nemá zřízení vratnici či jiný způsob kontroly příchozích, aby tak mohl doložit příchody dodavatele X.
7. V důsledku vyjádření uvedených pochybností ve výzvě ze dne 16. 8. 2017 došlo dle žalovaného k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten se vyjádřil k navázání obchodních vztahů, k obvyklosti chování v šetřených obchodních případech a k tomu, že dle jeho názoru není zpochybňována existence plnění, a odkázal na předloženou úplnou obchodní dokumentaci a kromě návrhu svědecké výpovědi dodavatele K., který odmítl vypovídat, jiné důkazy nenavrl. Žalobce tak neprokázal faktické přijetí plnění dle daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů a neodstranil pochybnosti o podstatných skutečnostech deklarovaných dodávek.
8. K dalším námitkám žalobce žalovaný uvedl, že výši vynaložených částek lze považovat obecně za vysokou, a to i přes vysoké obraty žalobce a ziskovost jednotlivých zakázek. Závěr, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, vychází z ustálené rozhodovací praxe správních soudů. Navržená svědecká výpověď dodavatele X, který odmítl vypovídat, neodstranila pochybnosti správce daně ve vztahu k deklarovaným plněním.
9. Ke změně dodatečných platebních výměrů přistoupil žalovaný proto, že správce daně si již před zahájením daňové kontroly vyžádal listiny, na jejichž základě bylo možno

usuzovat na budoucí doměření daně. Proto měl být žalobce vyzván dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu nedošlo, a řízení tak bylo zatíženo vadou, která však neodůvodňovala zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný k tomu odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a uzavřel, že zmíněná vada je bez vlivu na zákonnost závěru o doměření daně žalobci, nicméně žalobci nelze uložit povinnost k úhradě penále. Byla-li by totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevznikla by povinnost hradit penále z doměřované částky.

## II. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné, že dokazování bylo provedeno vadně a že výroky byly formálně vadné. Žalobce podrobně popsal, v čem spočívaly jednotlivé obchodní případy, které byly předmětem zájmu správce daně, a navrhl k tomu řadu důkazů, zejména místní šetření v místě realizace zakázky, výslechy odborných technických osob na straně odběratelů, výkresy (plány), komunikaci s odběrateli (e-maily), technické údaje k zakázkám a technickou dokumentaci, dodací listy, doklady o přepravě, a k jednotlivým dodavatelům faktury, smlouvy o dílo, objednávky, úhrady a výkaz zisků a ztrát, fotodokumentaci plnění či samotný předmět žalobcem převzatého plnění. Jednalo se vždy o plnění nevyžadující specifickou kvalifikaci, které žalobce odebíral od dodavatelů TRATAR WHITE a X za účelem včasného předání žalobcových dodávek vůči jeho koncovým zákazníkům.
11. Žalobce namítl, že důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny výlučně v jeho neprospěch, předložené dokumenty nebyly hodnoceny v kontextu celého právního řádu, jakýkoli nedostatek ve smlouvě byl přikládán k tíži žalobce. Důkazy prokazující oprávněnost uplatnění plnění jakožto výdajové položky nebyly provedeny nebo k nim nebylo přihlédnuto.
12. Žalobce namítal, že mu nebylo možno vytýkat nedodržení podmínek sjednaných v písemné smlouvě, kterou lze kdykoli změnit, a to i ústně. K tomu žalobce poukázal na úpravu občanského zákoníku s tím, že v oblasti soukromého práva lze činit vše, co není zákonem zakázáno. Ustanovení smluv s dodavateli byla hodnocena v neprospěch žalobce, vyhotovení předávacího protokolu i úprava dalších otázek jsou čistě věcí smluvních stran a reflektovaly složitost subdodavatelských vztahů.
13. Žalobce považoval za nesprávnou správní úvahu žalovaného, který vyhodnotil přebírání předmětů fakturace bez dokladů osobně jednatelem ve vysokých částkách za skutečnost zakládající oprávněné pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění obchodních transakcí. Žalovaný nepřihlédl k tomu, že hodnoty poměrů vyloučených nákladů k celkovým nákladům na zakázku činily od 0,34 % do 6,42 % a přebírání předmětů fakturace bez dokladů nevybočuje z obvyklých zvyklostí v obchodních vztazích.
14. Závěr žalovaného, že byly dány pochybnosti, které mohly vést k přenosu důkazního břemene, nemá oporu ve spise. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Teprve poté je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností i jinými prostředky než účetnictvím. Správce daně však postupoval v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na základě žalobcem předložených důkazů

nemohly být pochyby správce daně natolik vážné, aby mohly způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce. I kdyby k přenesení došlo, žalobce důkazní břemeno předložením podkladů unesl. V této souvislosti žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-66. Správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, nýbrž pouze k prokázání skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání. Správní orgány pominuly důkazy jako výkresy (plány), komunikaci s odběrateli (e-maily), technické údaje k zakázkám a technickou dokumentaci, dodací listy, doklady o přepravě a k jednotlivým dodavatelům faktury, smlouvy o dílo, objednávky, úhrady a výkaz zisků a ztrát, fotodokumentaci plnění či samotný předmět žalobcem převzatého plnění, které žalobce ve svůj prospěch předložil.

15. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2011, č. j. 5 Afs 5/2008-75, či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, z nichž dovozoval, že není důležité, zda plnění bylo poskytnuto subjektem uvedeným na daňovém dokladu, ale podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen. Dodavatelé navíc byli v souladu s § 2589 občanského zákoníku oprávněni provést plnění pomocí svých zaměstnanců, tedy osob odlišných od dodavatelů. Dle judikatury Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, pokud byl dodavatelem jiný subjekt, než uvedený na dokladech, je třeba daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Žalobce uskutečnění výdajů prokázal, což navrhoval ověřit zejména svědeckými výpověďmi jednatelů a zaměstnanců žalobce, fotodokumentací a dalšími dokumenty. Žalovaný neuvádí, proč by činnosti dodavatelů měly být vykonávány na základě živnostenského či jiného oprávnění, nemá ani zákonnou povinnost ověřovat, zda má dodavatel dostatečné živnostenské oprávnění.
16. Žalobce brojil proti úvaze správce daně o tzv. abstraktním vydání peněz, neboť není možné porovnávat situaci, kdy nelze provedenou platbu dohledat, neboť byla provedena v hotovosti, se situací v projednávaném případě, kdy provedená platba je zaevidována v účetnictví, a to včetně identifikace faktury, na níž je plněno.
17. Žalobce hodnotil jako překvapivé, jak snadno přijal žalovaný oznámení svědka K., že nebude vypovídat. Dle žalobce souvisí důvod odepření výpovědi s řízeními vedenými správcem daně s tímto svědkem. Napadené rozhodnutí mělo obsahovat odůvodnění odepření výpovědi svědka. Výpovědi jednatele společnosti TRATAR WHITE se žalovaný nezabýval.
18. Ve vztahu k tzv. esenciálním nákladům žalovaný vyloučil aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, s čímž žalobce nesouhlasil. Správce daně pominul náklady, jež musely být objektivně vynaloženy. Nelze akceptovat pouze příjmy daňového subjektu a odhlížet od výdajů, které mají reálný základ.
19. Pokud žalovaný své pochybnosti odvozoval od sídla dodavatelů na hromadné adrese a jejich nekontaktnosti v roce 2016, neuvedl, co za hromadnou adresu považuje, a nezabýval se tím, že jde o skutečnost aktuální v roce 2016, nikoli v letech 2013 až 2015. TRATAR WHITE je v likvidaci od září 2019, ke dni spolupráce žalobce s tímto dodavatelem nenasvědčovaly údaje zveřejněné v obchodním rejstříku, že společnost bude nekontaktní v roce 2016.

20. Závěrem žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného mělo obsahovat šest výroků, z nichž třemi by byla potvrzena výše doměřené daně za roky 2013, 2014 a 2015 a dalšími třemi výroky by bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Pak by žalobcova žaloba nesměřovala proti výrokům o povinnosti uhradit penále, ale pouze proti výrokům potvrzujícím doměřenou daň.
21. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové platební výměry zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že žalobce neoznačil, jaké důkazy měl správce daně vyhodnotit v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů či selektivně posuzovat. Přenesením důkazního břemene se žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle zabýval. Vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1182332/17/2607-60561-507978, bylo zcela legitimní, pochybnosti správce daně, které jej vedly k vydání této výzvy, měly oporu ve spisovém materiálu, a nelze je považovat za neoprávněné. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nemusel prokázat, jak se daný účetní případ stal či nestal. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost předložených účetních dokladů, přičemž po žalobci požadoval pouze prokázání toho, co sám žalobce tvrdil, tedy faktické uskutečnění a přijetí plnění od konkrétních dodavatelů. Dodání plnění odběratelům žalobce nebylo zpochybněno, sporné je, zda žalobce prokázal vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s přijatými deklarovanými plněními od dodavatelů TRATAR WHITE a X.
23. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze. Žalovaný nesporně vykádá občanského práva uvedený žalobcem v žalobě ani neingeruje do soukromoprávních vztahů žalobce. Bylo však pouze na žalobci, jakým způsobem si zajistí svoji důkazní pozici. Žalovaný setrval na svém závěru, že obecně je možné částky ve výši statisíců považovat za částky vysoké i ohledem na zákonné limity hotovostních plateb. Dodal, že pro zde řešený případ nebylo příliš podstatné, zda byly částky označeny za vysoké nebo nízké, ale že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný nerozporoval předložení projektové dokumentace, fotografie vybraného plnění ani dalších důkazů. Tyto důkazy však neměly ani jednotlivě, ani ve spojení s ostatními důkazy takovou důkazní sílu, aby prokázaly přijetí faktických plnění od dodavatelů TRATAR WHITE a X, prokazovaly pouze existenci plnění, které bylo dodáno odběratelům žalobce, což není spornou otázkou v projednávané věci.
24. Žalovaný nerozporoval závěry žalobcem uvedených judikátů a připustil, že plnění je možno provést prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že by sporné obchodní transakce měly být provedeny prostřednictvím dalších subdodavatelů, což neuváděl ani v odvolání. Naopak se takové tvrzení objevuje poprvé až v žalobě. Žalobce však neuvedl jména subdodavatelů a nepředložil příslušné doklady, zůstal v rovině nepodložených tvrzení. Výslech jednatelů žalobce nebyl žalobcem nikdy navržen, tyto osoby navíc nemohou být v pozici svědka a současně statutárního orgánu. Neexistenci příslušných živnostenských oprávnění obou dodavatelů konstatoval správce daně pouze nad rámec zkoumaných poskytnutých plnění jako

jeden z mnoha dílčích poznatků svědčících o tom, že přijatá plnění od uvedených dodavatelů neproběhla tak, jak tvrdil žalobce. Podle judikatury správních soudů lze za abstraktní vydání peněz považovat peněžní transakci, u které nebylo dostatečným způsobem prokázáno, že za vydané peníze obdržel příjemce protiplnění. Ve smyslu uvedené definice lze označit platby dodavatelům TRATAR WHITE a X za abstraktní vydání peněz, neboť žalobce dostatečným způsobem neprokázal, že by plnění od uvedených dodavatelů přijal.

25. Správce daně byl povinen respektovat odepření výpovědi svědka X. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015-45. Výpověď svědka nebylo možno vynucovat ani pořádkovou pokutou. Pokud žalobce naznačil, že svědek K. odepřel výpověď bezdůvodně, odkázal žalovaný na usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje ze dne 2. 4. 2019, č. j. KRPL-54256-1144/TČ-2016-180080-VO, jímž bylo zahájeno trestní stíhání X pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.
26. K námitce, že se správce daně nezabýval náklady, které musely být objektivně vynaloženy, žalovaný přisvědčil žalobci, že se touto otázkou správce daně skutečně nezabýval, nicméně daňový řád umožňuje žalovanému toto pochybení odstranit, což také žalovaný učinil. Žalovaný dospěl k závěru, že byla zpochybněna pouze marginální část nákladů. Nezpochybněné náklady mohly postačovat na realizaci konkrétních zakázek a rovněž postačovaly na dosažení žalobcových ročních výnosů z činnosti. Nebylo tak nutné, aby žalovaný přistoupil ke stanovení minimálně nutných nákladů (tzv. esenciálních výdajů). Žalovaný uvedl, že doktrína minimálně nutných (esenciálních) výdajů je aplikovatelná pouze v případě, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a daň měla být stanovena na základě pomůcek, k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39, a ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43. Poukázal na to, že v projednávaném případě neuznal správce daně žalobci za jednotlivé roky 2013, 2014 a 2015 náklady ve výši 0,38 %, 1,49 % a 0,08 % celkových nákladů a poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům na konkrétní zakázku činil od 0,341 % do 6,42 %, bylo tak možné, aby daň byla stanovena dokazováním bez nutnosti přechodu na pomůcky.
27. Žalovaný nepřičítal k tíži žalobce nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE. Zjištění nekontaktnosti tohoto dodavatele pouze vzbudilo pochybnosti o tom, zda předmětná plnění byla provedena v deklarovaném rozsahu a sjednané ceně, resp. prostřednictvím dodavatele TRATAR WHITE.
28. Dle žalovaného je výrok žalobou napadeného rozhodnutí plně srozumitelný a přezkoumatelný, neboť součástí výroku žalobou napadeného rozhodnutí byly formulace, že v ostatním zůstává výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny, z nichž plynulo, že výše doměřené daně se potvrzuje za všechna tři zdaňovací období.
29. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.
30. V doplnění vyjádření k žalobě žalovaný připomněl aktuální judikaturu týkající se doktríny minimálně nutných (esenciálních) výdajů.

#### IV. Ústní jednání

31. Ve věci proběhlo dne 14. 12. 2022 ústní jednání, na něž se žalobce bez omluvy nedostavil. Žalovaný setrval na svých argumentech uvedených v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
33. Nejprve se soud zabýval žalobní námitkou, že napadené rozhodnutí trpělo formální vadou, neboť neobsahovalo výroky potvrzující prvostupňová rozhodnutí v té části, která nebyla napadeným rozhodnutím změněna.
34. Způsoby rozhodování odvolacího orgánu v daňovém řízení upravuje § 116 odst. 1 daňového řádu tak, že odvolací orgán může prvostupňové rozhodnutí změnit, zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a prvostupňové rozhodnutí potvrdit. Jiné rozhodovací modalities odvolacího orgánu daňový řád nepřipouští a ani jejich vzájemná kombinace není přípustná. Rozhodovací modalitu odvolacího orgánu, kdy odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí zčásti změní a ve zbytku jej potvrdí, předvídá § 90 odst. 1 písm. c), odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který se však podle § 262 daňového řádu při správě daní nepoužije. Formuloval-li žalovaný výroky napadeného rozhodnutí tak, že tři dodatečné platební výměry změnil tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč, a ve zbytku zůstaly beze změny, pak soud považuje takovou formulaci z formálního hlediska za zcela správnou ve smyslu § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
35. Podstatou sporu je posouzení daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení 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.
36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech [27] - [62] shrnul zákonné podmínky pro uznání odečtu nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně z příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu a obsáhle citoval a odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu související s danou problematikou. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (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 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím

deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase, rozsahu a konkrétní osobou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 232/2015-72). Pro oprávněnost zanesení nákladu do základu daně je tedy prokázání osoby pravého dodavatele plnění plně relevantní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Afs 56/2016-39, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31).

37. 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. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Důkazní břemeno nelze nicméně pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-42). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147).
38. Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, či již zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
39. Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř.

korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73 „že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy 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. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

40. Krajský soud připomíná, že v předmětné věci nyní rozhoduje již podruhé. Ve svém prvním rozsudku ze dne 11. 12. 2020, č. j. 59 Af 44/2019-26, zdejší soud rovněž vyšel z citovaných judikatorních závěrů a dospěl k závěru, že orgány finanční správy řádně nevyjádřily vážné a důvodné pochybnosti týkající se žalobcem předložených dokladů, pročež nedošlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Označený rozsudek nicméně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32. Nejvyšší správní soud dal krajskému soudu za pravdu v tom, že výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 8. 2017 byla formulována nejasně a že správce daně zdůvodňoval unesení svého důkazního břemene ve druhém kroku tím, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve třetím kroku, což je nepřípustný postup. Na druhé straně však Nejvyšší správní soud uvedl, že pochybnosti správce daně byly následně srozumitelně uvedeny také v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, resp. ve zprávě o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud tyto pochybné skutečnosti shrnul v celkem třinácti bodech, k některým z nich se sám vyjádřil a uložil krajskému soudu se s takto představenými pochybnostmi správce daně nově vypořádat.
41. Nejvyšším správním soudem identifikované skutečnosti, jimiž správce daně odůvodňoval své pochybnosti, jsou: 1) navázání spolupráce s deklarovanými dodavateli na blíže nespecifikovaných sponzorských akcích; 2) k předání výkresové dokumentace v elektronické formě prostřednictvím komunikačního serveru, přes nějž probíhala veškerá komunikace s dodavatelem, žalobce uvedl, že přihlašovací údaje ani e-mailovou komunikaci nearchivuje a kontrola převzetí této dokumentace není dokladována; 3) nejsou evidovány průchody a průjezdy do areálu žalobce a z něj, neboť nebyla zřízena vrátnice; 4) žalobce nedoložil osobní převzetí štítků pro potrubní rozvody od X, podle žalobce je běžné, že se to nedokladuje; 5) ač žalobce tvrdil, že výrobu rámu pro karoserie VW Polo u dodavatele TRATAR WHITE objednal, rámy převzal a uhradil, nemůže jejich vlastní výrobu doložit; 6) žalobce uvedl, že výkresovou dokumentaci pro

výrobu a dodání konstrukcí a uchycení pro potrubní rozvody AB-WASSER pro Porsche Leipzig zpracovával ve spolupráci s X, resp. výrobu a dodání nedoložil; 7) ač ražbu šarží na trubky dle požadavků BMW podle žalobce prováděl dodavatel TRATAR WHITE, nebo možná i jeho subdodavatelé, v prostorách žalobce během nočních směn, nedoložil k tomu žádné dokumenty; 8) zpracování statistických výpočtů na rekonstrukci výrobní linky BMW Dingolfing podle žalobce vypracoval dodavatel TRATAR WHITE či jeho subdodavatel, aniž by to doložil; 9) odepření svědecké výpovědi X, což správci daně znemožnilo ověřit faktické uskutečnění deklarovaného plnění; 10) nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE sídlícího na virtuální adrese; 11) ač ze smluv o dílo je patrná vůle smluvních stran, aby docházelo k protokolárnímu převzetí předmětu plnění, nedocházelo k tomu a žalobce přebíral fakturované předměty bez dokladů (ačkoliv se jednalo o vysoké částky); 12) žalobce neměl dostatečně zdokladované přijetí plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokladováno měl (průchody pracovníků, průjezdy automobilů); 13) žalobce nebyl schopen doložit komunikaci s dodavateli.

42. Přestože ne všechny shora popsané skutečnosti považuje krajský soud za vzbuzující pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených dokladů, dospívá, a to i s přihlédnutím k právnímu názoru vyjádřenému k některým z těchto skutečností Nejvyšším správním soudem, k závěru, že správce daně své důkazní břemeno týkající se důvodných pochybností unesl. Nekontaktnost virtuálně sídlícího dodavatele (bod 10), třeba nastalou až v době daňové kontroly, označil za jednu ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady sám Nejvyšší správní soud, včetně odkazů na svou předchozí judikaturu. Krajský soud proto nemá důvod se tohoto závěru nepřidržet. Pokud jde o nedostatečné doložení navázání spolupráce s deklarovanými dodavateli (bod 1) a nedoložení komunikace žalobce s jeho dodavateli (bod 13), tato skutečnost se stejně jako tvrzené pochybnosti shora označené body 4, 5, 6, 7 a 8 týká toho, že žalobce v rámci daňové kontroly určité skutečnosti nedoložil. Této problematice se zdejší soud stejně jako Nejvyšší správní soud věnoval v předchozích rozsudcích v této věci. Soud takovýto přístup považuje za pokřivení koncepce důkazního břemene v daňovém řízení, neboť pochybnosti správce daně (druhý krok v rámci systému přenosu důkazního břemene) nelze odůvodňovat nedoložením podkladů daňovým subjektem, jehož v tomto druhém kroku netíží důkazní břemeno.
43. Na druhé straně, má-li správce daně informaci, že daňový subjekt dokladuje přijetí plnění od svých dodavatelů zjevně méně podrobně (resp. vůbec), než dodání zboží či služeb svým odběratelům (bod 12), lze v tomto rozporu spatřovat pochybnosti ohledně přijatého plnění, resp. totožnosti dodavatele. Skutečností vzbuzující důvodné pochybnosti správce daně je přebírání plnění žalobcem bez dokladování, ačkoli uzavřené smlouvy o dílo předpokládaly opak (bod 11). Přestože obsah soukromoprávního závazkového vztahu je skutečně primárně věcí smluvních stran, žalobce předložil smlouvy, do nichž smluvní strany svou vůli vtělily a které následně samy nedodržely. Uvedená skutečnost je způsobilá přinejmenším vyvolat pochybnosti ohledně předmětných transakcí, neboť je v případě dodávek zboží za statisícové částky nestandardní. Přestože zákon nezakazuje provedení změny smlouvy, neprotokolární přijetí plnění v rozporu s dříve uzavřenou písemnou smlouvou nelze považovat za

postup v nejlepším zájmu žalobce, jaký by bylo možno od řádného hospodáře očekávat.

44. Pokud jde o odepření svědecké výpovědi X (bod 9), lze tuto skutečnost dle přesvědčení soudu připodobnit k nekontaktnosti dodavatele způsobující nemožnost ověření okolností plnění, o čemž se, jak bylo uvedeno výše, zmiňoval v předchozím rozsudku již Nejvyšší správní soud. X je jedním z tvrzených dodavatelů žalobce. Odepřením výpovědi s odkazem na nebezpečí trestního stíhání X znemožnil ověřit okolnosti plnění, a v podstatě se tak dostal do pozice „nekontaktního dodavatele“. Tato skutečnost je způsobila být jednou z indicií, na nichž jsou založeny pochybnosti správce daně.
45. K bodu 3 krajský soud ve shodě se svým předchozím rozsudkem uvádí, že absence vrátnice v provozovně žalobce nepochybně věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur, když nejde o pochybnou skutečnost. Samotné dodání plnění, jehož povaha to umožňovala, elektronickou cestou prostřednictvím serveru (bod 2) je standardní, nikoli pochybné. Nedoložením komunikace s dodavatelem či samotných dodávek nelze odůvodňovat pochybnosti správce daně, jak bylo rozvedeno výše. Na druhé straně je však v souvislosti s bodem 2 namísto odkázat na odůvodnění tohoto rozsudku týkající se bodu 12, neboť pochybnosti již vyvolává tam popsaný rozpor mezi nedokladováním žalobcem odebraného plnění a podrobným dokladováním žalobcem poskytnutého plnění svým odběratelům rovněž prostřednictvím serveru.
46. Soud shrnuje, že skutečnosti popsané pod body 9, 10, 11 a 12 tvoří mozaiku pochybností správce daně ohledně plnění od deklarovaných dodavatelů. Tyto pochybnosti byly, jak popsal Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, srozumitelně vyjádřeny. Důkazní břemeno přešlo tak na žalobce.
47. Žalobce nejprve plnil svou důkazní povinnost předložením faktur, objednávek, smluv o dílo, výkazů zisku a ztrát k jednotlivým zakázkám a potvrzeními o úhradě. Jestliže správce daně unesl své důkazní břemeno, bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých původních tvrzení ve vztahu k výdajům jinými důkazními prostředky nebo přinesl novou skutkovou verzi jednotlivých obchodních případů, kterou by beze zbytku prokázal. Stěžejní nesrovnalost zjistil správce daně v předložených smlouvách o dílo, které předvíдалy, že po protokolárním předání a převzetí díla a odstranění případných vad a nedodělků z přejímky díla bude vystavena konečná faktura, zatímco žalobce tvrdil, že jednatele žalobce přejímali předměty fakturace v hodnotě desetitisíců až statisíců korun českých od dodavatelů bez dokladů o převzetí. Nedostatečné dokladování převzetí předmětu plnění (tj. výkresů skutečného stavu, štítků pro potrubní rozvody, ražení šarží na trubky, transportních rámu, statických výpočtů a dodatečných konstrukcí a uchycení pro potrubní rozvody) od dodavatelů TRATAR WHITE a X bylo jen umocněno tím, že navazující obchodní transakce s odběrateli, měl žalobce přehledně a podrobně zdokumentované včetně například potvrzení o „document transmission“ potvrzujících přenos elektronických dokumentů žalobcem

prostřednictvím serveru jeho odběratelům či dodacích listů o hmotných předmětech plnění.

48. Nesrovnalosti ve fakturaci dodavatelů akcentující pochybnosti žalovaného byly dále dány faktem, že v některých případech daňový subjekt vystavil objednávku až poté, co byla dodavatelem fakturována, nebo smlouva o dílo byla podepsána až poté, co bylo dílo vyfakturováno dodavatelem. Další nesrovnalosti byly rovněž v předložených daňových dokladech, kdy daňové doklady byly velmi stručně a obecně definované předmětem plnění a zakázkou žalobce, a byla-li k nim doložena smlouva o dílo, ani ta neobsahovala bližší specifikaci předmětu fakturace ani způsob jeho další konkretizace, byť se jednalo dle tvrzení žalobce o komplexní zakázky pro zahraniční koncové odběratele z oblasti automobilového průmyslu, kteří mají specifické požadavky. Ustanovení předložených smluv o dílo vykazovala další rozpory týkající se zejména toho, že přestože předmětem plnění dodavatelů nebyly ani v jednom případě stavební práce, smlouvy o dílo upravovaly povinnosti smluvních stran typické pro tento typ dodávek, tj. povinnost objednatele předat staveniště zhotoviteli ve způsobilém stavu a povinnost objednatele umožnit přístup pověřených pracovníků zhotovitele za účelem kontroly pracovníků zhotovitele, které ani okrajově nedopadaly na typ obchodních případů, jak je popsal žalobce. Byť smlouvy o dílo upravovaly povinnost zhotovitele provádět práce prostřednictvím svých zaměstnanců, z veřejného rejstříku zjistil žalovaný, že ani X ani TRATAR WHITE v předmětném období žádné zaměstnance neměli. Žalobce uvedené nesrovnalosti nepopíral, naopak je zčásti označoval jako omluvitelné chyby v dokumentaci způsobené použitím smluvních vzorů či pouhé nepodložené domněnky správce daně, zčásti se odvolával na soukromoprávní charakter smluvních vztahů se svými dodavateli a smluvní volnost umožňující měnit a doplňovat smluvní ujednání ústně a zčásti je označoval jako běžnou obchodní praxi. Správce daně a žalovaný vyhodnotili správně, že takové nekonkrétní dokumenty nelze osvědčit jako důkazy o tom, že deklarovaný výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění.
49. Krajský soud ve shodě s žalovaným nepopírá základní soukromoprávní zásady legální licence, smluvní autonomie a bezformálnosti soukromoprávního jednání, jichž se dovolává žalobce. Z nich plyne, že je skutečně věcí žalobce, jak si nastaví své vztahy navenek (např. používání jednotných smluvních vzorů a jejich obsah) i interní vztahy uvnitř společnosti (např. zhodnocení nakolik má být dokumentovaný určitý obchodní případ s ohledem na hodnotu plnění či významnost obchodního partnera nebo odlišný způsob přebírání plnění jednateli a zaměstnanci). Povinností daňového subjektu je zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zjišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, na nějž odkazuje i zrušující rozsudek v projednávané věci.).
50. Skutečnost, zda předmětná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, nemohly orgány finanční správy ověřit ani u samotných dodavatelů. V době daňové kontroly byl dodavatel TRATAR WHITE pro orgány finanční správy nekontaktní, což ani žalobce nepochybně. Dodavatel X, jehož svědeckou výpověď k návrhu žalobce správce daně provedl, odmítl vypovídat. Akceptoval-li správce daně odepření

výpovědi svědka K. z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu, nespátřuje v tomto postupu krajský soud jakékoli pochybení. Součástí spisového materiálu žalovaného je i usnesení o zahájení trestního stíhání tohoto svědka pro daňovou trestnou činnost a další dokumenty k jeho trestnímu stíhání vztážené. Zástupce daňového subjektu byl oznámení svědka o odepření výpovědi přítomen a následně žádných námitek proti odepření výpovědi z důvodu nebezpečí trestního stíhání nevznášel.

51. Pravda je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy 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, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46). Nejvyšší správní soud k tomu již dříve uvedl, že „*daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-77).
52. Žalobce na několika místech žaloby tvrdí, že uskutečnění plnění od dodavatelů, jejichž faktury byly zpochybněny, bylo prokázáno. To má plynout z žalobcem předložených důkazů v daňovém řízení, které finanční orgány buď neprovedly, nebo nesprávně vyhodnotily. K tomu soud konstatuje, že napadené rozhodnutí vůbec nestojí na závěru, že by snad k jednotlivým plněním, jichž se týkala daňová kontrola, nemělo dojít. Žalovaný naopak ve shodě s žalobcem považuje za prokazané, že plnění byla realizována, protože nebylo třeba k této otázce provádět jakékoli další dokazování. Přetrvávající pochybnosti finančních orgánů však směřují k tomu, zda mu bylo plnění skutečně dodáno tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, a nejen v žalobcem tvrzeném čase a rozsahu, ale zejména konkrétní osobou deklarovaného dodavatele za deklarovanou cenu. Těžiště žaloby nicméně k otázce totožnosti dodavatelů ani přímo nesměruje, když žalobce neuvádí, jakými důkazy prokázal, kdo byli jeho dodavatelé, popřípadě že takovéto jeho důkazní návrhy nebyly nesprávně provedeny nebo byly chybně vyhodnoceny.
53. Lze tedy uzavřít, že není pravdou, že správce daně důkazní prostředky předložené žalobcem ignoroval, v daňovém řízení byly provedeny veškeré žalobcem navržené důkazy týkající se obchodních vztahů mezi žalobcem a jeho dodavatelem TRATAR

WHITE a X týkající sporných obchodních případů. V tomto směru však k unesení důkazního břemene žalobcem nedošlo, přestože nebylo sporné mezi stranami samotné uskutečnění plnění. Žalobce nedoložil takové důkazy, které by jednoznačně prokazovaly věcné plnění dle uzavřených smluv a předložených daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů TRATAR WHITE a X. Uvedený závěr nevyvěrá z vadného hodnocení důkazů ani přepjatého formalismu. Po přechodu důkazního břemene na žalobce není podstatné, zda neprokázaný dodavatel disponoval živnostenským oprávněním, či zda poskytl plnění sám nebo prostřednictvím zaměstnanců. Hovoří-li žalobce o možnosti dodavatelů plnit žalobci subdodavately, taková varianta jistě není obecně vyloučena, nicméně žalobce v daňovém řízení tímto směrem svou argumentaci nevedl a tudíž nebylo možné o tvrzených obchodních případech vytvořit jednoznačný a důvěryhodný obraz. Správce daně a žalovaný tak správně vyhodnotili, že provedená svědecká výpověď a listinné důkazy neprokázaly, že žalobce vynaložil sporné náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje.

54. Protože v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že zakázky pro odběratele žalobce byly realizovány, domáhal se žalobce stanovení daně z příjmů právnických osob podle daňových pomůcek za současného přiznání tzv. esenciálních nákladů. Stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek, je upraveno v § 98 odst. 1 daňového řádu. Dle první věty tohoto ustanovení platí, že, *„nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“*
55. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29).

56. V případě žalobce však účetnictví nebylo shledáno komplexně nevěrohodným, neprůkazným, neúplným či nesprávným. Správní orgány nevyloučily žalobci veškeré uplatněné výdaje, naopak za zdaňovací období roku 2012 bylo zpochybněno 0,38 % celkových nákladů žalobce, za zdaňovací období roku 2013 1,49 % celkových nákladů žalobce a za rok 2015 dokonce pouze 0,08 % z celkových nákladů žalobce (jak on sám uvedl). Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých z žalobcem deklarovaných výdajů pak nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-77).
57. Žalobci pak lze dát obecně za pravdu, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, či ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019-30) není možné zcela opomenout výdaje, jejichž skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, ale které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje). Jinými slovy, uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tak poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Krajský soud si je vědom, že judikatura jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke kritériím přechodu na pomůcky není jednotná a z toho důvodu byla usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020-106, předložena tato otázka k rozhodnutí rozšířenému senátu. I s ohledem na žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, je však třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně - zohlednit tyto výdaje lze jen v případech, kdy vyloučený výdaj pro dosažení příjmu musel nastat a náklady daňového subjektu jsou po vyloučení konkrétních daňově účinných nákladů nedostatečné k uskutečnění dotčené zakázky.
58. Ani v tomto ohledu nejsou podmínky pro zohlednění nutných výdajů naplněny. Žalovaný se k této otázce podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech [72] - [76]. Předmětem zakázek žalobce byly výroba, dodávka a montáž kompletního potrubí pro různé lakovací technologie v oblasti automobilového průmyslu. V posuzovaném případě sice bylo nesporné, že zakázky vůči odběratelům žalobce byly realizovány a zaplacený, tedy i dílčí dodávky v rámci těchto zakázek (tj. zhotovení výkresů skutečného stavu, výroba šitků pro porubní rozvody, výroba transportních rámců, zpracování statických výpočtů, ražení šarží na trubky, výroba dodatečných konstrukcí) musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo a za jakých podmínek je konkrétně provedl. Dle svého vyjádření měl žalobce v kontrolované době 60 až 100 zaměstnanců a stovky externích dodavatelů - osob samostatně výdělečně činných. K zhotovení výkresů skutečného stavu se sám žalobce vyjádřil, že se jedná o rutinní

práci a je pro něj efektivnější zajistit jejich zhotovení externě, než aby využíval své vlastní vysoce kvalifikované pracovníky. K dodávkám štítků, transportních rámu a statických výpočtů na předmětných zakázkách sám žalobce potvrdil, že používal pro subdodávky i jiné firmy. K dodávaným svářečským produktům žalobce uvedl, že se jednalo o jednoduché díly, které by měl zvládnout každý svářeč. Z toho krajský soud vyvozuje, že žalobce měl dle vlastního vyjádření v předmětné době vlastní pracovníky, že měl i další dodavatele podílející se na stejných zakázkách, na nichž se podíleli dodavatelé, jejichž faktury byly zpochybněny, a že náklady žalobce na tyto subdodávky od ostatních dodavatelů správce daně ponechal daňově uznatelnými náklady. Zdejší soud považuje shodně s žalovaným za klíčové, že došlo správcem daně k zpochybnění nákladů na realizaci jednotlivých zakázek ve výši 0,34 % až 6,42 %, z toho vyplývá, že správce daně nezpochybnil veškeré náklady, které si žalobce v souvislosti s konkrétními zakázkami svých odběratelů, jež byly prokazatelně provedeny, nárokoval. Ani v tomto případě tedy neuznání konkrétních výdajů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje tudíž nelze dle výše uvedené judikatury označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.

59. Vzhledem k uvedenému se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Jde pouze k tíži žalobce, že neprokázal faktické uskutečnění fakturovaného plnění právě deklarovanými dodavateli v rozsahu a ceně uvedené v předmětných fakturách dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
60. Soud dodává, že pro účely vypořádání žalobních bodů neshledal potřebu provádění dokazování. Žalobce označil velké množství důkazů směřujících v převážné míře k objasnění okolností jím realizovaných zakázek, které žalobce v žalobě popsal. Prokazování povahy žalobcem popsaných zakázek je pro rozhodnutí soudu nadbytečné. Těžiště dokazování má spočívat v daňovém řízení, nikoli v přezkumném řízení soudním. Již v daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobce je schopen doložit plnění svým odběratelům, nepředložil však důkazy, jimiž by vyvrátil pochybnosti o faktickém vynaložení sporných výdajů. Listinami, jež jsou součástí správního spisu, soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí.

## VI. Závěr a náklady řízení

61. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
62. O nákladech řízení včetně řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**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, 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). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec 14. prosince 2022

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.  
předsedkyně senátu