



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **DOLVER, s. r. o.**, IČO: 29353793
sídlem Třebenice 144, 675 52 Třebenice
zastoupený daňovým poradcem KBDT SE
sídlem Helfertova 335/17, Černá Pole, 613 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2019, č. j. 26144/19/5200-11435-706478

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Krajský soud v Brně obdržel dne 6. 10. 2019 žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání

žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí (platebních výměrů) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), a to konkrétně:

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2013 ze dne 10. 9. 2018, č.j. 1506129/18/2912-50521-703854, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 631 560 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 126 312 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ze dne 10. 9. 2018, č.j. 1506179/18/2912-50521-703854, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 463 380 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 292 676 Kč; a
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ze dne 10. 9. 2018, č.j. 1506195/18/2912-50521-703854, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 544 670 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 508 934 Kč.
2. Správce daně ve Zprávách o daňových kontrolách, č. j. 1466580/18/2912-60561-702910 (týkající se zdaňovacích obdobích ode dne 1. 1. 2013 do dne 31. 12. 2013 a ode dne 1. 1. 2014 do dne 31. 12. 2014) a č. j. 1466593/18/2912-60561-702910 (týkající se zdaňovacího období ode dne 1. 1. 2015 do dne 31. 12. 2015 uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno týkající prokázání toho, že náklady blíže specifikované např. v bodě [4] napadeného rozhodnutí jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se o náklady, které žalobci vyfakturovali dodavatelé: Tales Market, a.s. v likvidaci, IČ: 29295769 (náklady spočívající v demolici 5 objektů v areálu Uhelná Příbram; v dodávce a dopravě 2105 tun šterku na výstavbu komunitní kompostárny městyse Okříšky; v provedení prací, zejména mechanické odstranění porostů a obdobných pracích při provádění zakázky rekultivace skládky Hamřík; v rozpálení ocelové konstrukce a demontáži střešní konstrukce v areálu společnosti Synthesis, a.s. v Pardubicích); GRASLIN, s.r.o., IČ: 60705850 (náklady spočívající v dodávce a dopravě 9 028 tun šterku na akci v areálu Uhelná Příbram; dodávce a dopravě šterku na zakázku v areálu Uhelná Příbram); VERTIGO CZECH s.r.o., IČ: 24812137 (náklady spočívající v dodávce a dopravě drceného kameniva a lomového kamene a odvoz stavební sutě na akci rekultivace skládky Hamřík; v pronájmu pásového a demoličního bagru, pronájmu areálu, nákupu lomového kamene a drceného kameniva, dopravě nákladními automobily, opravy demoličního bagru a zprostředkování obchodního vztahu se společností AVE odpadové hospodářství s.r.o. na zakázce Hevlín - oprava dlažeb, zakázce čištění jezové nádrže Šlapanka a zakázce Malešov - vodní dílo Švadlenka) a MBM Group s.r.o. v likvidaci, IČ: 02457075 (náklady spočívající v zemních pracích na odstranění říčního sedimentu v rámci zakázky Vodní dílo Beránka a zakázky Malešov - vodní dílo Švadlenka, a nakládky zeminy v lokalitě Vysokov a Poříčí).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i výše specifikované platební výměry zrušil.
4. Žalobce v podané žalobě namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se žalovaný dostatečně nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami. Dále žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud dospěl k závěru ohledně neunesení důkazního břemene ze strany žalobce ve vztahu k výše specifikovaným nákladům. Žalobce má naopak za to, že výzvy k prokázání skutečností v rámci daňových kontrol žalobce na dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byly vydány nezákonně a jejich vydání nemohlo způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, a to především z toho důvodu, že požadavky správce daně stanovené předmětnými výzvami byly zjevně nepřiměřené a pro žalobce nesplnitelné. Důkazní břemeno v rámci předcházejících řízení nikdy nebylo přeneseno na žalobce, tudíž závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem v napadeném rozhodnutí nemůže obstát. V neposlední řadě žalobce namítá, že žalovaný v důsledku zneužití nerovnoměrného rozvržení míry intenzity důkazního standardu v rámci důkazního břemene žalobce a žalovaného, resp. správce daně naplnil definiční znaky zneužití práva, jež je zakázáno dle § 8 odst. 4 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s ohledem na povahu žalobních námitek, kdy jsou do značné míry totožné s odvolacími námitkami žalobce v řízení o odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům, toliko rekapituluje svou argumentaci, vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Setrvává tak na svém stanovisku, že postup a právní závěry správce daně, resp. žalovaného byly v souladu se zákonem.
6. Obdobně žalobce v replice k vyjádření žalovaného pouze reformuluje své argumenty ohledně nepřenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce, resp. neunesení důkazního břemene správcem daně. Nadto poukazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2022, č.j. 29 Af 69/2019-58, které jsou dle jeho názoru zcela příléhavé na nyní projednávanou věc.

IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
8. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, judikatura správních soudů je dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně

přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

9. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje zejména v tom, že žalovaný do rozhodnutí pouze převzal hodnocení svědeckých výpovědí, jež učinil správce daně, a sám vůbec nehodnotil svědecké výpovědi, resp. napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněno. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, ani u rozhodnutí správce daně nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Totéž lze konstatovat i ve vztahu k rozhodnutí správce daně, na jehož odůvodnění ostatně žalovaný často odkazoval, neboť i správce daně zde důkladně a podrobně vymezil, proč shledal neunesení důkazního břemene ve vztahu k žalobci. Krajskému soudu jsou nosné důvody, na nichž tato rozhodnutí stojí, zcela jasně patrné. Totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k žalobci, neboť jím předestřená argumentace v žalobě představuje toliko věcnou polemiku s těmito důvody. Ve skutečnosti, že žalovaný námitkám a argumentaci žalobce nepřisvědčil, nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak lze přisvědčit názoru žalovaného, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, dle níž závěry správního orgánu musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena, což v nyní projednávané věci bylo dle krajského soudu splněno. Obecný, nijak konkrétními tvrzeními podložený nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně či žalovaným ze strany žalobce nelze považovat za vadu mající dopady na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
10. Jak již bylo rekapitulováno výše, podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci snížení základu daně o náklady účelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

v podobě výše specifikovaných nákladech, a to zejména z důvodu, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Žalovaný uzavřel, že žalobce nedoložil a průkaznými důkazními prostředky neprokázal, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech (včetně deklarovaného rozsahu a skutečných dodavatelů). Žádný z důkazních prostředků předložených žalobcem, resp. obstaraných správcem daně, tedy nelze na základě zjištěných skutečností označit jako důkaz prokazující daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož je plátce oprávněn odečíst od základu daně výdaje (náklady), vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

11. Nejpodstatnější námitka žalobce spočívá v tvrzení, že žalovaný neunesl důkazní břemeno při vyjádření pochybností o správnosti tvrzení žalobce ohledně splnění podmínek pro snížení základu daně o sporné náklady, tak aby bylo důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností žalovaného přeneseno zpět na žalobce. Žalobce pak v této souvislosti namítá, že výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 6. 2016, č. j. 1094798/16/2912-60561-702910, a ze dne 24. 11. 2016, č. j. 17270823/18/2912-60561-702910 (dále jen „výzvy“) byly vydány nezákonně a jejich vydání tedy nemohlo způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť požadavky správce daně byly pro žalobce nesplnitelné a zjevně nepřiměřené.
12. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
13. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Af

24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

14. Jak shrnul Nejvyšší správní soud i v žalovaném citovaném rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, „v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62).
15. Jinými slovy, pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt je v každém případě nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dívat v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle citovaného § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon nadto rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání, byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).
16. Prizmatem výše uvedených závěrů proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou

obsahově i formulačně totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými obecně formulovanými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný a nezákonný. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, přitom platí: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které se nadto opakují, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje.

17. Pokud žalobce konkrétně namítá, že předmětné výzvy k prokázání skutečností byly nezákonné, s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje. V daném případě hodnotí soud výzvy, jakožto akt, který má obsahovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě je možné doklady předložené žalobcem považovat za nevěrohodné, který vede k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, za dostatečně kvalifikovaný způsob, jímž správce daně vyjádřil své pochybnosti, přičemž žalobci bylo umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Sama o sobě totiž nepostačuje skutečnost, že deklarované plnění je podepřeno jen účetními doklady, k založení relevantních pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu lze odkázat na bod [35] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32: *„S ohledem na výše uvedené nelze se stěžovatelem souhlasit v tom, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního břemene v daňovém řízení je mylný.“*
18. Pokud žalobce namítá, že mu kupříkladu byla kladena k tíži pozdější nekontaktnost společnosti Tales Market a její nespolehlivost z hlediska plátcovství DPH, k tomu lze přiměřeně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, podle kterého *„[n]elze přičítat k tíži stěžovatele ani to, že společnost RAVS s.r.o., s níž měl stěžovatel obchodovat v roce 2008, nebyla v době provádění kontroly v roce 2011 dle sdělení dožádaného správce daně kontaktní. Nelze pominout, že se jedná o existující právnickou osobu, sídlící na konkrétním místě, která rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a je (resp. do okamžiku dožádání v roce 2011 byla) plátcem DPH. Skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době prováděné kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele.“* Z citované judikatury tedy plyne, že nelze přenos důkazního břemene opírat pouze o to, že daňový subjekt k deklarovanému plnění předložil původně jen faktury, a je zároveň problematické, pokud jsou pochybnosti opřeny o skutečnosti, ke kterým u deklarovaného dodavatele došlo až v době po tvrzeném plnění a tuto skutečnost *„hodnotit ex post“*. Právě tyto problematické aspekty se pak staly jedním ze stěžejních důvodů, proč krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného

v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 29 Af 69/2019-58 (ve věci *D.*). Ačkoliv lze souhlasit s žalobcem, že výskyt shodných subjektů (většina z výše jmenovaných obchodních společností-dodavatelů žalobce v daném případě rovněž figurovala) činí závěry z uvedeného rozsudku pro nyní projednávanou věc relevantními, skutkově, ani právně se nejedná o zcela identické věci, umožňující bez dalšího dané závěry aplikovat i na nyní projednávanou věc žalobce. Klíčovou odlišností je právě skutečnost, že v nyní projednávané věci žalovaný v předmětných výzvách vyjevil celou řadu pochybností opírající se o skutečnosti bezprostředně souvisejícími s deklarovanými náklady (zejména okolnosti fakturovaných činností), nikoliv pouze o skutečnosti objevené *ex post* (typicky právě pozdější nekontaktnost dodavatele). Krajský soud nepovažuje za nezbytné všechny tyto pochybnosti (vymezené již v předmětných výzvách) zde blíže rekapitulovat a v této souvislosti odkazuje na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, týkajících se posouzení oprávněnosti jednotlivých nákladů (plnění) u jmenovaných společností. Dle krajského soudu jsou tyto pochybnosti dostatečně důvodné proto, aby žalovaný přenesl důkazní břemeno ohledně splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zpět na žalobce. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně v nich své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil a žalobci sdělil, jak je může rozptýlit, přičemž žalobci bylo umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.

19. Krajský soud se tu rovněž neztotožňuje s žalobní argumentací, dle které by výzvy na žalobce kladly nesplnitelné požadavky – žalobce měl pouze prokázat bližší okolnosti dílčích fakturovaných nákladů (jednotlivých činností, včetně smluvní dokumentace), což krajský soud nepovažuje za ukládání nereálných požadavků. Naopak se jedná o doložení skutečností a podkladů, které jsou zcela běžné v podnikatelské praxi a které by bylo lze požadovat i ve vztahu k plněním mnohem nižšího rozsahu než u žalobcem deklarovaných nákladů. Je nutné připomenout, že je pouze na daňovém subjektu (tj. žalobci), aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat. Žalobce nicméně na tyto výzvy a zde formulované konkrétní požadavky nikterak nereagoval. Svou procesní aktivitu k prokazování těchto skutečností zaměřil primárně na svědecké výpovědi.
20. Skutečnost, že krajský soud akceptoval výhrady správce daně vedoucí k jeho pochybnostem, však ještě nevede automaticky k tomu, že by bylo možné uzavřít, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění, a že nelze nic vytknout tomu, že mu byla doměřena daň v souvislosti s plněními od jmenovaných společností. Je třeba vyhodnotit, zda po provedeném dokazování věcně obстоjí závěr správce daně, resp. žalovaného, že žalobce neprokázal provedení předmětných činností, v souvislosti s nimiž uplatnil náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce v tomto ohledu svými námitkami především zpochybňuje, jakým způsobem správce daně, resp. žalovaný vyhodnotili důkazní prostředky v podobě svědeckých výpovědí jednatelů či zaměstnanců deklarovaných dodavatelů.
21. K tomu krajský soud uvádí, že i tyto žalobní námitky jsou ryze obecné, žalobce v nich nijak konkrétně nerozporuje jednotlivá dílčí tvrzení ze svědeckých výpovědí či nepředkládá takové důkazní prostředky, které mohou dostatečně prokázat jeho tvrzení, pouze kritizuje způsob hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného, který přisvědčil názoru správce daně, čímž nadto měla být porušena zásada dvojinstančnosti

řízení. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný sice přisvědčil správcem daně provedeného hodnocení těchto svědeckých výpovědí, nicméně tak učinil po provedení vlastního hodnocení důvěryhodnosti i relevantnosti těchto výpovědí; v žádném případě se tak nejednalo o „mechanické“ převzetí závěrů správce daně, jak naznačuje žalobce.

22. Pokud jde o věcné posouzení těchto svědeckých výpovědí, krajský soud se ztotožňuje s právními závěry správce daně a žalovaného, že provedené svědecké výpovědi nebyly způsobilé věrohodně prokázat sporné skutečnosti a odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda se předmětná plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu tvrzenými deklarovanými dodavateli, přičemž je to právě žalobce, který je nucen při rozložení důkazního břemene prokázat, že věci se sebehly tak, jak uváděl ve svých daňových tvrzeních. Jak již bylo naznačeno, žalobce při prokazování těchto skutečností spoléhá především na svědecké výpovědi, u kterých ovšem vyvstává riziko, že si svědci s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit, a z tohoto mohou být tyto svědecké výpovědi hodnoceny např. jako nekonkrétní. Jak kupříkladu zdůraznil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 30 Af 52/2017-69: *„Krajský soud přitom nikterak nezpochybňuje, že svědci si několik let od uskutečnění jednotlivých plnění nemusejí (a ani nemohou) pamatovat všechny konkrétní detaily transakcí, kdy tato negativní stránka je z povahy věci spjata s tímto druhem důkazního prostředku, což je dáno tím, že lidská paměť není neomezená. Je však věcí a rizikem daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí a navrhne. V této souvislosti je na místě také připomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje např. jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH [...] včetně např. řádně vedené skladové evidence či fotodokumentace. Žalobce ovšem v tomto směru na obstarání a doložení dalších podkladů o uskutečnění dodávek rezignoval, což vyústilo právě v neuznání nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.“* K obdobným závěrům pak dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2021, č. j. 1 Afs 89/2021-59, ve kterém uvedl: *„Pokud přitom stěžovatelka poukazuje na časovou prodlevu mezi daňovou kontrolou a dobou, v níž došlo k dokazovaným skutečnostem, nemůže tato skutečnost nic změnit na skutečnosti, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. Pokud měla stěžovatelka zájem čerpat dobrodiní v podobě odpočtu výdajů od základu daně, bylo její povinností předložit takové podklady, které prokazují, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [...], a tedy mimo jiné prokázat, že jej skutečně vynaložila jí deklarovaným způsobem. [...]“* Krajský soud k tomu dodává, že riziko vyvolané u svědeckých výpovědí plynutím času a omezeností lidské paměti nemusí jít nutně (jaksi automaticky) vždy k tíži daňového subjektu (žalobce). Při jejich hodnocení musí správní orgány vzít do úvahy konkrétní okolnosti daného případu, včetně schopnosti svědků vypovídat ke skutečnostem, které se měly odehrát již před několika lety. Není reálná představa, že by si byli schopni bezmezerovitě vybavit, na jaké konkrétní zakázce, pro kterého konkrétního zákazníka se podíleli, v jakém množství dodávali či spotřebovávali materiál atp.
23. V nyní projednávaném případě žalobce nicméně nejde o to, že by si předmětní svědci nepamatovali jednotlivé marginální podrobnosti o dodávkách materiálu a provedení prací, které by po nich správce daně vyžadoval potvrdit, nýbrž o to, že tito svědci si nepamatovali, resp. vůbec nevěděli, skutečnosti svědčící ve prospěch předmětných dodávek, tj. např. konkrétní jména pracovníků, kteří vykonávali stavební práce, názvy

subdodavatelů, informace o původu materiálu apod. Rovněž v tomto aspektu se nyní projednávaná věc zřetelně odlišuje od věci projednávané v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 29 Af 69/2019-58 (ve věci *D.*), kde svědci byli schopni mnohem konkrétněji a podrobněji pospat okolnosti dílčích zakázek a provedených prací. Žalobce pak v žalobě *de facto* vyjadřuje nespokojenost s hodnocením svědeckých výpovědí, aniž by předložil takové důkazní prostředky, které mohou dostatečně prokázat jeho tvrzení.

24. Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že žalobce neprokázal naplnění podmínek daňové uznatelnosti předmětných nákladů, které údajně vyfakturovali žalobci obchodní společnosti Tales Market, GRASLIN, VERTIGO a MBM Group, neboť správci daně byly předloženy pouze důkazní prostředky, které neobsahovaly žádné konkrétní informace (např. jména, identifikace pracovníků, kteří měli stavební práce provádět, identifikaci stavebních strojů apod.), kdy provedené výslechy svědků tvrzení žalobce nepodpořily. V této souvislosti je třeba odmítnout (opět obecně formulovanou) námitku žalobce, že ze strany správce daně, resp. žalovaného došlo ke zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu, kdy jejich cílem nebylo objektivně zjistit skutkový stav, ale pouze maximalizovat fiskální zájem státu na úkor základních práv žalobce, k čemuž žalovaný zneužil úpravu zejména ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. V souvislosti s touto žalobní námitkou žalobce cituje nálezy Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014.
25. Jak správně uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě, z citovaného nálezu sp. zn. I. ÚS 173/13 lze dovodit (byť se týkal unesení důkazního břemene v civilním řízení o určení neplatnosti právního jednání učiněného osobou s duševní poruchou), že daňový subjekt (tj. žalobce) nemusí prokázat skutkový stav s „absolutní jistotou“ („žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, *ex post*, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“), nicméně důkazy snesené žalobcem musí být „přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností“, jak v přímé návaznosti na výše uvedený nálezy Ústavního soudu uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-89: „Správce daně tedy musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemene žalobcem. Správce daně se musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud jsou důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.“ Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, k tomu uvedl, že: „Je třeba, aby byly předloženy důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.“. Těmto požadavkům nicméně žalobce v nyní projednávané věci nedostál.

V. Závěr a náklady řízení

26. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
27. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo,

náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu