



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **BEDATA s.r.o.**, IČO: 283 46 181
sídlem Slavníkova 2357/9, Praha
zastoupen obchodní společností Censitio s.r.o., IČO: 247 74 219
sídlem Ratajova 1113/8, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2021, č. j. 3019/21/5200-11431-712433,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2021, č. j. 3019/21/5200-11431-712433 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 3. 2018, č. j. 314598/18/2907-50524-701530,

č. j. 314752/18/2907-50524-701530 a č. j. 330189/18/2907-50524-701530, kterými byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2014. Za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 byla dodatečně zrušena podle § 143 odst. 1 daňového řádu daňová ztráta z příjmů právnických osob. Za všechna tři období daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost uhradit penále.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem doměření daně z příjmů právnických osob bylo neosvědčení jednotlivých nákladů jako náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňové uznatelnosti nákladů na pohonné hmoty (dále také „PHM“); nákladů na stavební materiál; nákladů na služby od cargofit s.r.o., IČ: 29237556 (dále jen „cargofit“) a nákladů na služby od Instar Praha s.r.o., IČ: 24218677 (dále jen „Instar“). Žalovaný zároveň posuzoval další náklady (nákup jízdního kola, jež žalobce v žalobě vyloučil) či odpisy majetku (žalovaným uznané odpisy motocyklu Suzuki a pojištění vozidel – povinné ručení), které nebyly předmětem žaloby, tudíž nejsou ani předmětem tohoto rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce unesl své důkazní břemeno, prokázal splnění podmínek pro uplatnění výdajů do daňově uznatelných výdajů (s výjimkou nákupu jízdního kola). Výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí je nezákonné.

Nákup pohonných hmot

4. Spotřebu PHM prokázal žalobce rozpisem spotřebovaných PHM v předmětném období podle jednotlivých vozidel a strojů, které odpovídají technickým parametrům strojů a vozidel, přičemž žalovaný tento důkazní prostředek neuznal, avšak proti předloženému rozpisu nevznese žádné konkrétní připomínky. Pan J. T. tvrzení žalobce potvrdil. Žalobce poukazuje na absurditu tvrzení, že k provozu vozidel a strojů žalobce nepotřeboval žádné PHM. Žalobce se domáhal aplikace doktríny esenciálních výdajů a cituje rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“), ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 375/2018-42 a ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-14.

Nákup stavebního materiálu

5. Stavební materiál byl použit pro stavební činnost žalobce. Žalobce poukazuje na soupis nakoupeného stavebního materiálu a tomu odpovídající faktury předložené v odvolacím řízení, ze kterých je zřejmé, na jaké stavební zakázky byl stavební materiál použit. Žalobce poukazuje na nelogičnost úvahy, že lze poskytovat stavební práce bez pořízení stavebního materiálu. I ve vztahu k těmto výdajům se žalobce domáhá aplikace doktríny esenciálních výdajů.

Služby pořízené od společnosti cargofit a společnosti Instar

6. Deklarované práce od cargofit a Instar Praha prokázal žalobce svědeckou výpovědí F. K. a dále jeho písemným vyjádřením. Žalobce tak má za to, že prokázal přijetí prací v deklarovaném rozsahu, přičemž k vyhodnocení zjištění plynoucích ze svědecké výpovědi F. K. žalobce dodává, že skutečnost, že cargofit přestala být vlastníkem předmětných vozidel, neznamená, že je nemohla nadále využívat, např. formou pronájmu nebo výpůjčky. Žalobce dodává, že v tomto směru jej důkazní břemeno netíží a dokazování nebylo vedeno.

7. Žalobce tedy prokázal, že v případě nákupu PHM a stavebního materiálu se jednalo o výdaje vynaložené za účelem dosažení jeho zdanitelných příjmů a v případě pořízení služeb od společností cergofit a Instar byly tyto práce provedeny právě těmito společnostmi, a to v deklarovaném rozsahu a sjednané ceně. Žalobce navrhuje, aby Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že žalovaný je povinen nahradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl právní rámec. Žalovaný i nadále setrvává na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Žalobce obdobné námitky uvedl již v odvolání a žalovaný se s nimi podrobně vypořádal.

Nákup pohonných hmot

9. Žalobce nedoložil správci daně mimo neúplných faktur žádné další důkazní prostředky. Některé faktury byly hrazeny v rozporu s určeným způsobem. Výpověď pan T. neosvědčila daňovou uznatelnost předmětných nákladů. V odvolacím řízení žalobce předložil důkazní prostředky, ani neprokazující spotřebu PHM v hodnotě uplatněné žalobcem v daňových nákladech. Žalovaný žalobce s hodnocením seznámil. Tvrzení, že k provozu vozidel a strojů je potřeba PHM, není dostačující k unesení důkazního břemene. Další důkazní prostředky žalobce nepředložil. Institut tzv. esenciálních výdajů se týká daně stanovené podle pomůcek. Vyloučené náklady na PHM nepředstavují tak významné procento celkových nákladů, aby bylo celé účetnictví považováno za nevěrohodné. Citovaný rozsudek se zabýval sporem o daňovou uznatelnost nákladů na pořízení vozidel, přičemž faktické pořízení vozidel nebylo zpochybněno. Žalobce nedoložil, že PHM skutečně přijal a v plné výši uhradil.

Nákup stavebního materiálu

10. Kromě faktur a stvrzenek o hotovostních úhradách nedoložil žalobce správci daně žádné důkazní prostředky, ani skladovou evidenci. Nelze seznat, jaké množství stavebního materiálu bylo použito. Stavení materiál je daňově uznatelný až v případě jeho spotřeby. V odvolacím řízení žalobce předložil soupis – tabulky. Tabulky nelze osvědčit za důkazní prostředky prokazující nákup stavebního materiálu v hodnotě uplatněné žalobcem. Nelze ověřit, že stavební materiál byl v celém rozsahu použit na zakázkách uvedených v tabulkách. Je zřejmé, jaké měl správce daně pochybnosti a co bylo po žalobci požadováno prokázat. Žalobce setrval na tvrzení, že je logické, že stavební materiál musel spotřebovat. Toto tvrzení však k unesení důkazního břemene nestačí.
11. Tzv. esenciální výdaje – daň byla v daném případě stanovena dokazováním, nikoliv dle pomůcek. Pro tento způsob nebyly splněny podmínky. Žalobce účtoval o zásobách stavebního materiálu metodou B, měl tak povinnost zajistit průkazné vedení evidence zásob. Účtování o zásobách rovnou do nákladů nezakládá právo automaticky náklady zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Žalobce byl povinen doložit skutečnou hodnotu spotřebovaných zásob. Laxnost žalobce při předkládání důkazních prostředků, nedostatek důkazů a porušování účetních předpisů nemůže vést k povinnosti daňových orgánů za něj výši daňově uznatelné části nákladů dovozovat pomůckami, pokud důkazní břemeno náleží žalobci. Vyloučené náklady nepředstavují v jednotlivých letech ani tak významné procento celkových nákladů, aby bylo celé účetnictví považováno za nevěrohodné a jednalo se o zákonný důvod pro přechod na pomůcky.

Služby pořízené od cargofit s.r.o.

12. Svědeckou výpověď F. K. nelze osvědčit jako důkaz prokazující uskutečnění fakturovaných služeb společností cargofit. Byly zjištěny nesrovnalosti mezi výpovědí svědka a zjištěními správce daně. Svědkem uváděná vozidla nemohla ve fakturovaném období uskutečnit deklarovanou přepravu a dopravu pro žalobce. Není zřejmé, kdo fakturované pomocné práce skutečně vykonal, kromě svědka a jeho otce. Tvzení o nájmu či výpůjčce vozidla nebylo podloženo žádným důkazem, jde pouze o nepodloženou spekulaci žalobce. Žalobce tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých tvrzení, tedy že se deklarované služby fakticky uskutečnily v souladu s předloženými fakturami a pracovními deníky.

Služby pořízené od Instar Praha s.r.o.

13. Evidence o provozu strojů dle svědka F. K. vedena nebyla. Vlastnictví či pronájem uvedených strojů a náradí nebylo podloženo žádným důkazním prostředkem. Svědecká výpověď nebyla osvědčena jako důkaz prokazující provedení fakturovaných prací v deklarovaném rozsahu společností Instar, nebylo prokázáno, kdo fakturované práce skutečně provedl. K některým zaúčtovaným službám od Instar žalobce nedoložil pracovní deníky, část faktur ani nebyla uhrazena, což potvrdil i svědek. Žalobce předložil pouze formálně bezvadné účetní doklady, na jejichž základě vznikly správci daně pochybnosti, které žalobce nerozptýlil. Pokud žalobce jako jediný důkazní prostředek navrhl svědeckou výpověď, měla být tato zcela konkrétní a přesvědčivá. Ani po provedené svědecké výpovědi nebylo zřejmé, jaké konkrétní práce a jejich rozsah byly žalobci ve skutečnosti dodány, kdo je vlastníkem strojů použitých při provádění uvedených prací, kdo provedl dopravu mechanizace na místo konání prací a kdo prováděl předmětné práce.
14. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

15. Žalobce setrval na svém žalobním petitu. Žalovaný nezpochybňuje výši spotřebovaných PHM, neuvádí, že je extrémně vysoká vzhledem např. k počtu strojů či množství mechanizace nebo ve vztahu k dosaženým příjmům. Žalobce vycházel při určení průměrné spotřeby z dlouhodobé praxe, v důsledku dlouhodobého používání strojů a mechanizace je mu známa jejich spotřeba. Naprostá většina strojů a mechanizace používá ke svému pohonu naftu. Benzín se při těžbě dřeva v lese používá pouze k pohonu ručních motorových pil.
16. Celý spor je sporem o unesení důkazního břemene. Existuje několik úrovní důkazního standardu. Žalobce cituje z rozsudků NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37 a ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30. Žalovaný pomíjí, že důkazním prostředkem je rovněž účetnictví. Všechny důkazní prostředky (faktury, rozpis spotřeby, účetnictví) jsou důkazem mimo rozumnou pochybnost, že výdaje na nakoupené PHM byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Požadavek na případné stanovení výše výdajů na PHM za pomoci doktríny esenciálních výdajů vychází ze stejné logiky. V obou případech se jedná o výdaje, které nutně musely být vynaloženy, aby bylo možno dosáhnout zdanitelných příjmů.

V. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož

i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.

18. Předmětem sporu v posuzovaném případě je, zda žalobce dostatečně prokázal, že výše specifikované výdaje vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
19. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (...)*“. Ne každý výdaj (náklad) však může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se o daňově účinný výdaj podle uvedeného ustanovení jedná, jsou-li splněny čtyři podmínky, a to: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111).
20. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení (že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60). V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, jenž prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Daňový subjekt tedy prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48).
21. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
22. Pokud daňový subjekt uplatnil náklady na úhradu dodavatelských faktur od deklarovaných společností jako daňově účinné výdaje, byl povinen prokázat věcnou souvislost nákupu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a také i to, že jím deklarovaná plnění byla předmětnými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např., rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).
23. Ačkoli daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu

správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, 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. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

1) *Náklady na pohonné hmoty*

24. Správce daně neosvědčil náklady na přefakturaci pohonných hmot jako náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by osvědčily daňovou uznatelnost PHM. Žalobce zaúčtoval do daňově účinných nákladů faktury za přefakturaci pohonných hmot od dodavatele Bc. K. K. (jednatel žalobce v předmětné době) a dále zaúčtoval hotovostní nákupy nafty na čerpacích stanicích. V rámci daňové kontroly předložil žalobce k plněním týkajícím se PHM pouze daňové doklady. Svědecká výpověď J. T. nebyla dle žalovaného s to osvědčit daňovou uznatelnost předmětných nákladů. V rámci odvolacího řízení posléze žalobce doložil tři tabulky obsahující popis jednotlivých vozidel či strojů včetně údajů o průměrné spotřebě uváděné v litrech/km a mth a spotřebovaných PHM v litrech. Ani tento důkaz žalovaný neosvědčil za důkazní prostředky prokazující spotřebu PHM v hodnotě uplatněné v daňových nákladech.
25. Žalovaný k tomu uvedl, že mu není zřejmé, z jakých podkladů žalobce vycházel při stanovení průměrné spotřeby jednotlivých vozidel či strojů, neboť nebyl doložen žádný doklad průměrné spotřeby. Nebylo vůbec doloženo kdy, kam a za jakým účelem konkrétní stroje či vozidla jezdila nebo byla v provozu, a tedy, nelze přezkoumat reálnost uváděné spotřeby PHM pro účely související s jeho ekonomickou činností. Není uveden druh PHM, tedy zda se jedná o stroj či vozidlo, které spotřebovává naftu nebo benzín, přičemž např. u většiny faktur za zdaňovací období 2013 je uvedeno, že se jedná o naftu, kterou nejspíše ani nelze použít do všech uváděných strojů a vozidel. Žalovaný tak došel k závěru, že vzhledem k absenci skladové evidence či jiného způsobu evidence zásob a nepředložení jiného důkazního prostředku mimo z části neúplných faktur a zcela neprůkazných tabulek PHM předložených v odvolacím řízení žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, zda vůbec, případně v jakém množství, PHM skutečně od Bc. K. obdržel, o jaké PHM se skutečně jednalo a na jaké účely bylo jaké množství a druh PHM použito. Žalovaný dále poukázal na to, že PHM jako zásoby jsou přitom daňově uznatelné až v případě jejich spotřeby.
26. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že předložené faktury byly z části neúplné. Z některých nebylo možné seznat, jaké množství pohonných hmot bylo fakturováno, část faktur za zdaňovací období roku 2013 uvádí, že se jedná o naftu, v ostatních obdobích není druh pohonných hmot uveden vůbec. Tvrzení žalobce, že většina strojů či vozidel používá naftu, není ničím podloženo. Některé faktury byly hrazeny v rozporu se způsobem, jakým měly být hrazeny. Svědecká výpověď pana T. neosvědčila, v jakém rozsahu žalobce v rámci svého podnikání využíval stroje a vozidla. Ze spisového materiálu vyplynulo, jak ostatně

žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, že žalobce v letech 2012 až 2014 některé stroje a vozidla pronajímal. Žalobce tak nemohl mít předmětné stroje a vozidla k dispozici po celé období.

27. Co se týče rozpisu spotřebovaných PHM (doložených tabulek), lze dojít k závěru, že ani tyto neprokazují tvrzení žalobce. Tabulky obsahují toliko popis jednotlivých vozidel či strojů včetně údajů o průměrné spotřebě uváděné v litrech/km a mth a spotřebovaných pohonných hmot v litrech. Soudu stejně jako žalovanému však není zřejmé, z jakých podkladů žalobce vycházel při stanovení průměrné spotřeby jednotlivých vozidel či strojů, neboť nebyl doložen žádný výpočet či podklady pro stanovení průměrné spotřeby. Tvrzení, že spotřebované PHM odpovídají technickým parametrům strojů a vozidel, není ničím podloženo. Dále nelze souhlasit se žalobcem v tom, že proti tomuto přehledu neměl žalovaný připomínky, neboť své závěry sdělil žalovaný žalobci již prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 12. 10. 2020. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný tvrdil, že žalobce nepotřeboval k provozu vozidel a strojů PHM. K této námitce se navíc žalovaný podrobně vyjádřil již v napadeném rozhodnutí, a to v bodech [56] až [63], kde se vyjádřil k tzv. esenciálním výdajům. Žalovaný uvedl, že esenciální výdaje souvisí se stanovením daně za užití pomůcek. Na tzv. pomůcky lze nahlížet jako na subsidiární způsob stanovení daně, jenž je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti užití dokazování či nepodání daňového přiznání (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007-47). To znamená, že podmínkou pro stanovení daně dle pomůcek je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem. Daň v takovém případě nelze stanovit dokazováním, pomůckami by však mohla být stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Jak správně uvedl žalovaný, pouhé neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu nelze považovat za důvod pro přechod na pomůcky. Žalobcem citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 375/2018 není na zde řešenou věc přílehlavý – jednalo se o daňovou uznatelnost nákladů na pořízení vozidel, kdy faktické pořízení vozidel nebylo zpochybněno. Pokud jde o případ, kdy není pochyb o faktickém uskutečnění obchodní transakce, daňový subjekt v souvislosti s ní prokazatelně dosáhl příjmů, a existuje pouze dílčí pochybnost o dodavateli či rozsahu, lze esenciální výdaje zohlednit. Soud se však ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že v nyní řešené věci žalobce nedoložil, že pohonné hmoty neurčeného druhu fakturované svým jednatelem a zaúčtované jako služby skutečně přijal a v plné výši uhradil. Nelze tedy tzv. esenciální výdaje zohlednit. Ani žalobcem citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 76/2011-14 není na zde řešenou věc přílehlavý. Z tohoto rozsudku vyplývá, že šlo o pochybení správce daně – ten měl v případě existence reálných pochybností stanovit daň podle pomůcek, poněvadž byla zpochybněna podstatná část účetnictví. To se v nynějším případě nestalo. Daňovými orgány vyloučené náklady nepředstavují v jednotlivých letech tak významné procento celkových nákladů, aby bylo celé účetnictví považováno za nevěrohodné – nejedná se tudíž o zákonný důvod pro přechod na pomůcky. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že laxnost žalobce při předkládání důkazních prostředků nelze klást za vinu správním orgánům, neboť důkazní břemeno ve věci prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů náleží právě žalobci.
28. Žalobce v průběhu daňového řízení neposkytnul ani nenavrhnul žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly, že předmětné PHM byly náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných v posuzované věci. Dle zdejšího soudu nelze z předložených důkazních prostředků seznat, kdo daná vozidla či stroje řídil, v jaké dny, kam a za jakým účelem daná vozidla či stroje jezdila,

tedy nebyla prokázána jejich daňová uznatelnost. Předložené důkazní prostředky jsou pouze formální povahy, neboť prokazují toliko spotřebu předmětných PHM, nikoli však jejich účel. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil dalších důkazních prostředků, nelze než dojít k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. S ohledem na neprokázání těchto skutečností postupoval žalovaný správně, pokud jednotlivé náklady neosvědčil jako náklady daňově uznatelné.

2) *Náklady na stavební materiál*

29. Stejný případ nastal i u nákupu stavebního a jiného materiálu. Žalobce si uplatnil v daňových nákladech nákup stavebního materiálu od dodavatele Bc. K. K. a od společnosti AGSTAV TŘEBÍČ a.s. Kromě faktur vydaných Bc. K. a stvrzenek o hotovostních úhradách od AGSTAV TŘEBÍČ a.s. nepředložil žalobce správci daně žádné důkazní prostředky. Žalobce předložil faktury, z nichž nevyplývalo, jaké množství zásob – stavebního materiálu, bylo použito pro jednotlivé zakázky. Skladová evidence nebyla žalobcem předložena. Žalovaný poznamenal, že stejně jako PHM je stavební materiál jako zásoba přitom daňově uznatelný až v případě jeho spotřeby. Až v odvolacím řízení byly žalobcem předloženy tabulky stavebního a dalšího materiálu za roky 2012, 2013 a 2014, v nichž je pouze obecný text k předmětu fakturace. Tabulky byly jediným důkazním prostředkem, jímž žalobce prokazoval použití stavebního materiálu, avšak tyto obsahují pouze soupis přijatých a vydaných faktur a evidenční číslo, z něhož není možné zjistit, k čemu se vztahuje a co vyjadřuje. Žalovaný tak došel ke správnému závěru, pokud neměl za prokazané, že se v případě nákladů na nákup stavebního materiálu jedná o náklady daňově uznatelné.
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vyjádřil jednotlivé pochybnosti o prokázání nákupu stavebního materiálu žalobcem. Z vydaných faktur nelze zjistit, jaké množství stavebního materiálu bylo na jednotlivé zakázky použito. Doložené tabulky jsou pouze obecné, zatímco na přijatých fakturách za stavební materiál je uveden podrobný popis materiálu včetně jeho množství. Žalobcem nebyly předloženy další důkazy, např. objednávky, pracovní listy, soupis použitého materiálu s uvedením jeho množství, výstupy ze skladové evidence prokazující použití nakoupeného materiálu. Žalobce nikterak nedoložil, při jakých zakázkách byl nakoupený materiál použit. Vydané faktury v této věci nelze mít za důkaz prokazující použití předmětného materiálu, pokud žalobce nedoložil další důkazy a žalovaný měl správně o předmětných tvrzeních pochybnosti. Lze souhlasit se žalovaným, že nebylo doloženo ani skutečné dodání předmětného stavebního materiálu v rozsahu uvedeném na fakturách, nebylo doloženo jeho vyfakturování odběratelům či ponechání na skladě. I stran stavebního materiálu se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval námitkou tzv. esenciálních výdajů. Zdejší soud k této námitce odkazuje na své hodnocení stran esenciálních výdajů uvedeného výše a uzavírá, že i zde má postup žalovaného za správný.
31. Žalobce v průběhu daňového řízení neposkytnul ani nenavrhnul žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly, že předmětné náklady na nákup stavebního materiálu byly náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných v posuzované věci. Předložené důkazní prostředky jsou pouze formální povahy. Žalobce proto dle zdejšího soudu stran těchto nákladů neunesl své důkazní břemeno a žalovaný postupoval správně, pokud jednotlivé náklady neosvědčil jako náklady daňově uznatelné.

3) *Náklady na služby od dodavatele cargofit*

32. Žalobce do daňových nákladů zaúčtoval faktury od společnosti cargofit, a to za pomocné práce a dopravu v lese. Přílohou faktur byly pracovní deníky odkazující se na Smlouvu o dílo ze dne 1. 4. 2012 (dále jen „smlouva“). Předmětem smlouvy byly pomocné těž. práce a doprava v lese, přeprava, příprava, finální čištění, ošetření stromů, úprava pojezd. cest a linek, přemístění nářadí a strojů, příprava štěpky v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Faktury byly hrazeny v hotovosti ke dni jejich vydání. Z předložených listinných dokladů není dle žalovaného zřejmé, jaká mechanizace byla použita, kdo je vlastníkem strojů použitých při provádění uvedených prací, kdo provedl dopravu mechanizace na místo konání prací, kdo prováděl pomocné práce v lese, co a v jakém množství bylo vytěženo, kdo, kam a čím vytěžené zásoby odvezl a komu byly přefakturovány.
33. Jednatel společnosti cargofit v předmětné době, pan Z. K., byl předvolán k výpovědi, ze zdravotních důvodů se však omluvil. Svědek F. K., syn pana Z. K. a bývalý zaměstnanec společnosti cargofit, uvedl, že mimo jiné prováděl práce pro žalobce, pracoval jak fyzicky, tak zajišťoval logistiku a veškerý chod zakázek pro žalobce. Svědek potvrdil, že vystavil a podepsal všech pět faktur od společnosti cargofit, které žalobce zaúčtoval do svých nákladů. Ke konkrétní práci společnosti cargofit pro žalobce svědek uvedl, že šlo o přepravy strojů a dřeva v lese, štěpky atd., pomocné práce, čištění příjezdových a místních cest, ošetřování stromů po prořezu, příprava těžebních linek, přemísťování strojů a nákladů, pomocné servisní práce, vyprošťovací práce techniky, kácení stromů a jiné. Dle svědka jezdili firemními vozy, jak dodávkovými, tak nákladními, terénní auto bylo pronajaté. Cargofit měla k dispozici tahač MAN TGA, dodávku Renault Master, osobní auto a přípojný vlek Agados Imola 2,5 t. Veškeré nářadí a nástroje, které cargofit používala, bylo v jejím vlastnictví. Svědek si nepamatoval, zda v cargofit byli zaměstnanci podílející se na pracích v lese nebo se práce řešily formou subdodávek. Někdo tam od nich byl, nepamatoval si jména, v jakém byli pracovně-právním poměru, pouze uvedl, že tam byli „nějací dva Ukrajinci“ a dále, že jezdil vypomáhat i jeho otec pan Z. K. Výpověď svědka žalovaný neosvědčil jako důkaz, že fakturované pomocné práce byly provedeny společností cargofit.
34. Svědek ve výpovědi uvedl vozidla, kterými měla cargofit vykonávat pomocné práce pro žalobce. Ze spisového materiálu soud zjistil, že dle zjištění správce daně z evidence vozidel bylo vozidlo MAN TGA společností cargofit provozované v období od 27. 12. 2010 do 22. 3. 2012 a dne 22. 3. 2012 bylo převedeno na společnost IKA s.r.o. Vozidlo Renault Master bylo provozované v období od 27. 9. 2011 do 24. 2. 2012, dne 24. 2. 2012 bylo převedeno na společnost Instar. Přípojný vlek Agados Imola nebyl v evidenci vozidel společnosti cargofit uveden. Svědkem uváděná vozidla tedy nemohla v předmětném období uskutečnit deklarovanou přepravu a dopravu pro žalobce, neb cargofit vozidly v dané době nedisponoval. K tvrzení, že cargofit mohla nadále vozidla využívat, např. formou pronájmu nebo výpůjčky, však nebyl doložen žádný důkaz, ostatně svědek takovéto tvrzení ani neuvedl. Žalobce namítá, že společnost IKA s.r.o. se zabývá poskytováním leasingů a úvěrů na vozidla, tudíž cargofit jej mohla využít. Dle žalovaného i v případě, kdy by byla vozidla na leasing, byla by v registru vozidel uvedena společnost cargofit jako provozovatel. Není pravděpodobné, že by cargofit své vlastní vozidlo převedla (prodala) leasingové společnosti a pak jej na leasing dále provozovala. V případě vleku Agados Imola nebylo toto vozidlo v evidenci vozidel společnosti cargofit uvedeno vůbec. Dodávka Renault Master nebyla na IKA s.r.o. převedena. S těmito dvěma vozidly tedy nemá podnikatelská činnost IKA s.r.o. žádnou souvislost. Zdejší soud se stran této námítky ztotožňuje s hodnocením žalovaného.

35. Rovněž výpověď svědka žádným způsobem neosvětlila, kdo fakturované pomocné práce skutečně vykonal, tedy kdo provedl dopravu na místo konání prací, kdo prováděl pomocné práce v lese atd. kromě svědka a jeho otce. Na subdodavatele či konkrétní zaměstnance si svědek nevzpomněl, přestože tvrdil, že zajišťoval veškerý chod zakázek pro žalobce.
36. Soud tak souhlasí se žalovaným, že existují nesrovnalosti ve svědecké výpovědi a zjištění správce daně, a proto ani svědeckou výpovědí nebylo prokázáno uskutečnění fakturovaných služeb společností cargofit pro žalobce. Žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že se v případě služeb fakturovaných společností cargofit jedná o náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Nadto je třeba akcentovat, že v předmětné svědecké výpovědi byly shledány určité nedostatky. Žalobce tak stran jeho tvrzení ohledně služeb od společnosti cargofit tížilo žalobce důkazní břemeno, které neunesl.

4) *Náklady na služby od dodavatele Instar*

37. Žalobce dále do daňově účinných nákladů zaúčtoval faktury od společnosti Instar, a to za pomocné práce, přepravu, manipulaci aj. služby.
38. Žalovaný poukázal na skutečnost, že pouze k části faktur byly předloženy pracovní deníky. Faktury mají čtyři různé grafické podoby, různě se střídající, což dle žalovaného je v případě, že je měl vydávat jeden dodavatel, minimálně nezvyklé. Na všech fakturách mimo jedné je uvedeno, že byly hrazeny hotově, či částečně hotově. Dle účetních záznamů v účetním deníku však část faktur za zdaňovací období 2013 nebyla uhrazena ani bankovním převodem, ani hotově, některé faktury byly uhrazeny jen z části. Záznam o uhrazení faktur za období 2014 účetní deník neobsahuje. Smlouva o díle předložena nebyla. Dle žalovaného není dále možné ověřit, kde byly práce prováděny, jaká mechanizace byla použita, kdo je vlastníkem strojů použitých při provádění uvedených prací, kdo provedl dopravu mechanizace na místo konání prací, kdo prováděl předmětné práce, neboť Instar neměla zaměstnance, co a v jakém množství bylo vytěženo, kdo, kam a čím vytěžené zásoby odvezl a komu byly prodány.
39. Jednatel Instar Praha, pan F. K., jako svědek vypověděl, že vykonávali zejména činnosti pro pana K. (jednatel žalobce), nebo žalobce. Šlo o začišťování lesních cest, pořezů, nakládání a skládání dřeva. Svědek potvrdil, že Instar neměla zaměstnance. Práce prováděl on sám, jeho otec pan Z. K. a další osoby jako OSVČ. Faktury od těchto subdodavatelů přislíbil dodat do 5. 12. 2017, avšak nedodal. Svědek dále uvedl, že část faktur byla žalobcem hrazena v hotovosti, některé platby byly po termínu splatnosti a některé nebyly uhrazeny vůbec. Používané stroje a nářadí byly dle svědka v majetku Instar, měli také dodávky a kamion a pronajatý UNC nakladač od někoho z Tišnova. Evidence o provozu strojů dle svědka vedena nebyla. Vlastnictví či pronájem uvedených strojů a nářadí nebylo podloženo žádným důkazním prostředkem.
40. Žalovaný ani v tomto případě svědeckou výpověď neosvědčil jako přesvědčivý důkaz prokazující provedení fakturovaných prací v deklarovaném rozsahu společností Instar. Nebylo prokázáno, kdo fakturované práce v roce 2014 skutečně provedl, neboť tato společnost neměla žádné zaměstnance. Svědek měl práce provádět subdodavatelsky, avšak faktury od subdodavatelů nezaslal. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal, z jakého důvodu svědeckou výpověď jako důkaz prokazující tvrzení žalobce neosvědčil. S ohledem na absenci dalších důkazních prostředků a další vzniklé pochybnosti se soud s jeho názorem ztotožňuje.

41. Žalobce tak nepředložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že fakturované práce od Instar skutečně v deklarovaném rozsahu obdržel. K některým zaúčtovaným službám žalobce nedoložil ani pracovní deníky, nadto část faktur ani nebyla uhrazena, což potvrdil i svědek. Svědek také potvrdil, že společnost Instar neměla zaměstnance. Náklady za pomocné práce, přepravu, manipulaci aj. služby žalovaný neosvědčil jako náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Zdejší soud se po zhodnocení spisového materiálu ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce stran nákladů na služby od dodavatele Instar neunesl důkazní břemeno.
42. Žalobce ve své replice uvedl, že celý spor je sporem o unesení důkazního břemene. Správce daně prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností přenesl důkazní břemeno na žalobce, který svými předloženými důkazními prostředky, případně navrženými svědeckými výpověďmi, nevyvrátil pochybnosti správce daně, resp. neprokázal daňovou uznatelnost jednotlivých nákladů. Soud souhlasí se žalobcem, že důkazním prostředkem je rovněž účetnictví, avšak to bylo správcem daně dostatečně zpochybněno. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se žalovaný snažil žalobce na něčem „nachytat“, naopak žalovaný uvedl dostatek pochybností pro své závěry. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že výše důkazního standardu je pro daňový subjekt stejná jako pro správce daně, avšak daňový subjekt musí k unesení svého důkazního břemene dostatečně vyvrátit pochybnosti správce daně. V řešeném případě však žalobce nedoložil dostatek důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení (faktury, rozpis spotřeby a účetnictví byli daňovými orgány zpochybněny) a tedy neunesl tak své důkazní břemeno.

IX. Závěr a náklady řízení

43. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. 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 účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež 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 29. března 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

