



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **DOMIJAN trans s.r.o. v likvidaci**, IČO: 22793615,  
sídlem Novosedlická 2888, 415 01 Teplice,  
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,  
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2022, č. j. 33536/22/5200-11433-706599,

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2022, č. j. 33536/22/5200-11433-706599, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1751877/19/2514-50522-506455, na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, kterým Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 230 090 Kč a dále podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 2 191 421 Kč, přičemž byla žalobkyni současně uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 46 018 Kč, a 1 % z částky dodatečně doměřené daňové ztráty, tj. 21 914 Kč, celkem tedy 67 932 Kč. Zároveň se žalobkyně v žalobě domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

### Žaloba

2. V žalobě žalobkyně nejprve obsáhle shrnula průběh předmětného daňového řízení, resp. zrekapitulovala obsah jí uplatněných námitek v daném řízení a jejich vypořádání ze strany žalovaného, přičemž citovala odst. 50 až 69 napadeného rozhodnutí. Dále s odkazem na § 38r odst. 2 zákona daních z příjmů a § 148 daňového řádu namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty, a je tedy nezákonné, když za zdaňovací období roku 2015 byla zahájena daňová kontrola dne 10. 4. 2018, dodatečný platební výměr správce daně za toto období byl vydán dne 1. 7. 2019 a napadené rozhodnutí žalovaného dne 16. 9. 2022.
3. Následně žalobkyně uvedla, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi důvody jejího odvolání. Napadené rozhodnutí je tak v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Konstatovala, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou, že ve věci bylo nesprávně zjištěno, že poskytnuté služby (tj. výpomoc na lince dodávkou) nebyly fakturovány společnosti PPL CZ s.r.o. (dále jen „PPL“), neboť poskytnuté služby (subdodávky) byly vztahem mezi žalobkyní a společností Pragotrans spol. s r. o. (dále jen „Pragotrans“), a tudíž nebylo možné, aby tyto služby byly přímo fakturovány PPL, tedy aby na faktuře pro PPL byl uváděn subdodavatel (Pragotrans), když předmětem fakturace byl vždy vztah mezi odběratelem (PPL) a dodavatelem (žalobkyní), nikoliv subdodavatelem (Pragotrans). Žalobkyně rovněž nesouhlasila s názorem daňových orgánů, že uvedené služby nebyly předmětem výnosů, neboť subdodávka je vždy předmětem výnosů, což bylo při daňové kontrole logicky vysvětleno, když Pragotrans pro žalobkyni jezdil a žalobkyně jezdila pro PPL. Ze skutečnosti, že Pragotrans nebyl uveden na fakturách pro PPL, nelze dovozovat, že předmět fakturace neprováděl také někdo třetí. Konkrétní plnění bylo uvedeno ve smlouvě, což správce daně nevzal v potaz.
4. Dle názoru žalobkyně se žalovaný dále nevypořádal s odvolací námitkou, že poté co správce daně zjistil, že svědek A. K. vypovídal k jinému zdaňovacímu období (tj. roku 2017), než které bylo předmětem napadeného rozhodnutí (tj. roku 2015), ve výslechu pokračoval kladením dalších 18 otázek. Podle žalobkyně pak jmenovaný svědek svojí výpověď potvrdil, že se situace v roce 2017 nelišila od roku 2015, a proto byl nesprávný závěr žalovaného, že se výpověď svědka netýkala roku 2015.
5. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že v odvolání nebylo uvedeno, v čem konkrétně spočívalo porušení § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť v odvolání bylo výslovně uvedeno, že konkrétní důvody byly uvedeny výše v odvolání. Z kontextu celého odvolání tedy podle žalobkyně vyplynuly konkrétní skutečnosti o porušení uvedeného ustanovení a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebyl důvod předmětné skutečnosti znovu opakovat. Žalobkyně podotkla, že postačovalo, že v odvolání v souvislosti s touto odvolací námitkou odkázala na výše uvedené.

6. Na podporu svých žalobních tvrzení pak žalobkyně navrhla provést důkazy odvoláním proti prvostupňovému rozhodnutí, zprávou o daňové kontrole, napadeným rozhodnutím a protokolem o svědecké výpovědi A. K.

### Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Současně zrekapituloval průběh daňového řízení ve věci a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť podstata žaloby byla převzata právě z odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, a tudíž žalobní námitky byly již vypořádány v rámci napadeného rozhodnutí.
8. Poté žalovaný připomněl, že se řešený případ týká stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, přičemž lhůta pro podání řádného daňového přiznání činí 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období (viz § 136 odst. 1 daňového řádu). Konec zdaňovacího období tedy nastal dne 31. 12. 2015, tj. lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu počala běžet dne 1. 4. 2016 a její konec připadal na den 1. 4. 2019. V posuzované věci však bylo dle žalovaného nutno zohlednit i tvrzenou daňovou ztrátu, jelikož ji žalobkyně vykazala v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2015. Tuto lze v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. Daná okolnost má pak zásadní vliv na délku lhůty pro stanovení daně, neboť tato začala běžet dle § 148 daňového řádu, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (*„končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“*). Daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2015 mohla žalobkyně uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tj. v letech 2016 až 2020. Lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období (roku 2020) počala běžet 1. 4. 2021 a skončí dne 1. 4. 2024. Lhůta pro stanovení daně je tedy dle žalovaného v řešené věci fakticky osmiletá, přesně celkem 2923 dnů.
9. Dalším úkonem ovlivňujícím běh lhůty pro stanovení daně bylo dle žalovaného zahájení daňové kontroly dne 10. 4. 2018. Lhůta pro stanovení daně tak počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet ode dne 10. 4. 2018 znovu, přičemž její celková délka je 2923 dnů (podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 38r zákona o daních z příjmů). Konec lhůty by tak připadl na den 11. 4. 2026. Avšak s ohledem na délku objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu připadá konec lhůty na den 1. 4. 2026. Ani kdyby se v projednávaném případě nezohlednilo zahájení daňové kontroly, připadl by konec lhůty pro stanovení daně na den 1. 4. 2024, se zohledněním zahájení daňové kontroly spolu s objektivní prekluzivní lhůtou pak na den 1. 4. 2026. V obou případech tedy lhůta pro stanovení daně neuplynula. Žalovaný k tomu doplnil, že se na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která zákon sice dovoluje daňovou ztrátu uplatnit, ale fakticky ji již uplatnit nelze, protože např. již byla celá uplatněna v předchozích zdaňovacích obdobích (nebo byla dodatečně zrušena jako ve zde řešené věci), se rovněž uplatní § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
10. K namítanému nevypořádání odvolací námitky týkající se subdodávek a výnosů z nich žalovaný uvedl, že vypořádal i tuto odvolací argumentaci žalobkyně, když ji nejprve shrnul v odst. 6 žalobou napadeného rozhodnutí a posléze ji v odst. 46 až 58 napadeného rozhodnutí pregnantním způsobem vypořádal. Dle názoru žalovaného se tak nelze Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

domnívat, že by žalobou napadené rozhodnutí nebylo v tomto ohledu přezkoumatelné. Žalovaný přitom setrval na svém závěru, že fakt, že žalobkyně má uzavřený vztah se společností PPL, je pouhé konstatování skutečnosti v souvislosti s uzavřenou smlouvou, nikoliv potvrzením toho, že náklady ze subdodávky sloužily k dosažení příjmů. Správce daně učinil ve zprávě o daňové kontrole logický závěr, že žalobkyně poskytovala služby pro společnost PPL pouze vlastními pracovníky a jakákoliv výpomoc ze strany Pragotrans nebyla zjištěna, resp. žalobkyně výpomoc ze strany Pragotrans žádnými věrohodnými důkazními prostředky neprokázala. Z těchto důvodů tak náklady, které měly být dle tvrzení žalobkyně vynaloženy na platby společnosti Pragotrans, nemohly být uznány ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako daňově účinné.

11. Jedná-li se o žalobní námitku stran nevypořádání odvolací námitky ohledně výpovědi svědka K., žalovaný odkázal na odst. 59 až 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil též, že výpověď uvedeného svědka měla ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období prakticky nulovou vypovídací hodnotu. K dílčí námitce o pokračování ve výsledku poté žalovaný odkázal na odst. 61 až 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde obdobně formulovanou námitku již vypořádal. Současně žalovaný podotkl, že správce daně hodnotil výpověď svědka až po skončení celé svědecké výpovědi, přičemž nešlo vyloučit to, že si svědek K. v průběhu jeho výpovědi vzpomene na jména řidičů, kteří pracovali pro žalobkyni už dříve, a tedy i v předmětném zdaňovacím období. Žalovaný také dodal, že vzhledem ke skutečnosti, že jmenovaný svědek začal pro žalobkyni pracovat teprve v květnu 2017, nemohl osvědčit skutečnosti stran obchodní praxe u žalobkyně v roce 2015. Žalovaný tedy vyjádřil nepochopení nad tím, proč žalobkyně nenavrhla za svědky právě ty zaměstnance, kteří u ní pracovali v roce 2015.
12. K žalobní námitce týkající se porušení zásady zákonnosti žalovaný poukázal na odst. 69 až 70 napadeného rozhodnutí, přičemž zmínil, že předmětná odvolací námitka byla formulována velmi obecně. Její vypořádání nicméně bylo dle žalovaného zcela dostatečné. Žalovaný pak doplnil, že žalobkyně v odvolací námitce uvedla, že „*správce daně nepostupoval v souladu s tímto zákonem, jak je výše uvedeno*“, přičemž v celém dalším textu odvolání zmínila pouze jediné porušení zákona, a to porušení § 8 odst. 1 daňového řádu (zásada volného hodnocení důkazů), s čímž se však žalovaný vypořádal v odst. 59 napadeného rozhodnutí.

#### Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobkyně nesdělila soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c) a d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
  16. V logice uspořádání žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobkyně poukazovala na to, že k vydání napadeného rozhodnutí došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
  17. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Dle odst. 3 téhož ustanovení platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Odst. 5 tohoto ustanovení dále uvádí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
  18. Dle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
  19. V projednávaném případě je třeba upozornit také na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, který obsahuje speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně v případě daňové ztráty – tj. že *„končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“*. Jedná se o zvláštní doplnění § 148 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40). Smyslem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je totiž vytvořit správci daně dostatečný čas pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následné uplatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 23. 1. 2023, č. j. 10 Afs 512/2021-35). Pro počítání této lhůty není podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu skutečně uplatní, ale to, že ji uplatnit může (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020-41, či ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7 Afs 231/2019-17). Délka lhůty se přitom váže ke skutečnosti, která je na jejím počátku, a není určena skutečnostmi, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu. Proto nelze, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. Ani „zrušení“ daňové ztráty (resp. celkové snížení „na nulu“) v průběhu prekluzivní lhůty nemůže změnit okamžik, kdy prekluzivní lhůta končí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66). Daňový subjekt zároveň může své rozhodnutí o uplatnění daňové ztráty zpětně měnit v průběhu celé doby, kterou má pro její uplatnění k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35).
  20. V kontextu nyní projednávaného případu je pak nutno zdůraznit zejména závěr vyslovený formou právní věty Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, že *„[p]rekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž*
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

*byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejdéle ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.“*

21. Výše popsané judikатурní závěry Nejvyššího správního soudu poté dopadají na nyní posuzovanou věc následovně. Žalobkyně vykávala v podaném přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 daňovou ztrátu. Předmětnou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2015 přitom žalobkyně mohla uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích - tj. v letech 2016 až 2020. Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 tedy začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 1. 4. 2016 a měla skončit podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2020, tedy dne 1. 4. 2024. Fakticky se tak jedná o lhůtu osmiletou.
22. Jelikož však byla ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 zahájena dne 10. 4. 2018 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (tj. nadepsaná osmiletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala v běhu znovu od učinění tohoto úkonu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56). K tomu lze odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, v němž bylo uvedeno, že „[p]okud jde o otázku, jaká lhůta platí poté, co je v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena daňová kontrola, NSS odkazuje na již výše cit. věc 9 Afs 81/2020, BOHEMIACHLAD. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2021, č. j. 7 Afs 229/2019-14). Zahájení daňové kontroly tudíž v řešeném případě vedlo k tomu, že ode dne 10. 4. 2018 běží znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 10. 4. 2026. V této souvislosti je nicméně třeba zároveň zdůraznit, že zde stále platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že lhůta pro stanovení daně končí nejpозději uplynutím 10 let od jejího počátku. Jestliže je lhůta, jejíž konec byl stanoven pomocí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, osmiletá, nehrozí tak, že by se kvůli zahájení daňové kontroly mohla „prodloužit“ např. na dvojnásobek. Právě maximální délka lhůty pro stanovení daně 10 let tedy slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty (záměrně zákonodárcem stanovené jako dlouhé) nemohly trvat neúnosně dlouho (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66). Vzhledem k aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu na projednávanou věc tak připadá konec objektivní desetileté prekluzivní lhůty na den 1. 4. 2026.
23. Na základě shora uvedeného tudíž soud považuje výše uvedenou námitku žalobkyně za nedůvodnou.
24. V souvislosti s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí pak zdejší soud poukazuje na § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, podle kterého rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. S odkazem na výše citované ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li daňový orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že daňové orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36).
26. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také poznamenává, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29, či ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Za vadu rozhodnutí odvolacího (daňového) orgánu přitom nelze shledat ani to, pokud používá k odůvodnění svých závěrů stejnou argumentaci jako správce daně, jestliže ji v rámci právního posouzení shledá správnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 105/2018-41).
27. Vycházejí ze shora uvedeného je tak ve věci třeba konstatovat, že z hlediska přezkoumatelnosti lze v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně vysledovat úsudek žalovaného, který srozumitelně zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. V kontextu značně obecně uplatněné žalobní argumentace v tomto ohledu soud poukazuje zejména na odst. 32 až 78 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný dostatečným způsobem popsal, z jakých konkrétních skutkových a právních okolností vycházel, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky žalobkyně. Soud k tomu zdůrazňuje, že se žalovaný odvolacími námitkami žalobkyně výslovně zabýval v odst. 46 až 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to strukturovaně ve třech oddílech, které svým obsahem odpovídaly právě odvolacím důvodům uplatněným žalobkyní v podaném odvolání.
28. V odst. 46 až 58 se žalovaný nejprve vypořádal s odvolacími důvody týkajícími se nesprávně zjištěného skutkového stavu. V této souvislosti je zároveň třeba upozornit na hodnocení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaného uvedené již v odst. 32 až 45 napadeného rozhodnutí. Z odkazovaných částí napadeného rozhodnutí pak dle soudu zcela srozumitelným způsobem vyplývá, jak daňové orgány předložené důkazní prostředky a další ve věci učiněná zjištění vyhodnotily, a to včetně výpovědi svědka provedené na návrh žalobkyně. Žalovaný přitom ve věci zdůraznil, že pouhá mandátní smlouva s Pragotrans jako mandatářem ze dne 20. 12. 2014, v níž se žalobkyně jako mandant zavázala zaplatit za přepravu zboží stanovenou úplatu, která byla žalobkyni v řešeném případě předložena, jakož ani faktury přijaté od Pragotrans bez jakýchkoliv příloh, na nichž byl pouze obecně uveden předmět plnění, neprokazují fakticitu uskutečněných přepravních služeb. Současně žalovaný popsal i další zjištěné okolnosti zakládající důvodné pochybnosti o přijetí služeb žalobkyni od Pragotrans. Dané pochybnosti tak dle žalovaného nebyly založeny pouze na samotném tvrzení o neprovázání těchto služeb na výnosy. Žalovaný tedy ve věci jednoznačně uzavřel, že ačkoliv žalobkyně splnila svoji prvotní důkazní povinnost (předložením formálních důkazních prostředků), nedoložila žádné další důkazní prostředky prokazující fakticitu uskutečnění tvrzených služeb. Dle žalovaného totiž z předložených důkazních prostředků (tj. přijatých daňových dokladů, mandátní smlouvy ze dne 20. 12. 2014, příjmových pokladních dokladů, pokladny, či svědecké výpovědi), neplyne, že přijaté služby byly provedeny tak, jak je uvedeno na přijatých fakturách (daňových dokladech). Nadto za situace, kdy sama žalobkyně daňovým orgánům sdělila, že kromě mandátní smlouvy ze dne 20. 12. 2014 nebyla vedena žádná jiná evidence vztahující se k přijatým službám, v důsledku čehož se tak dostala do důkazní nouze. Nutno tedy uvést, že žalovaný ve shora popsané části napadeného rozhodnutí uvedl argumentaci (tj. skutková zjištění, obecně platná pravidla správy daní a následně i jejich aplikaci na tato skutková zjištění) relevantní pro vypořádání odvolacích námitek žalobkyně, přičemž se nejednalo o bezúčelná tvrzení, ale o plně odpovídající posouzení daného případu.

29. S odvolacím důvodem stran svědecké výpovědi A. K. se poté žalovaný vypořádal v odst. 59 až 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž jasně uvedl, že se svědecká výpověď navrženého svědka vztahovala ke skutečnostem roku 2017, přičemž předmětem daňového řízení bylo zdaňovací období roku 2015. Tato svědecká výpověď tudíž dle žalovaného neprokázala, že by deklarované dodavatelské služby byly provedeny dodavatelem Pragotrans v deklarovaném rozsahu a v období, kdy měly být realizovány - tj. v roce 2015. Žalovaný též doplnil, že vyhodnocení svědecké výpovědi provádí daňový orgán logicky až po jejím skončení, nikoliv v jejím průběhu, a teprve v rámci hodnocení se musí vypořádat s tím, zda se svědecká výpověď týkala okolností důležitých pro daňové řízení či nikoliv. Výsledkem hodnocení pak nemusí být osvědčení svědecké výpovědi jako důkazního prostředku, pokud důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost.
30. V odst. 69 až 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný následně zabýval odvolací námitkou, že dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu, k čemuž žalovaný konstatoval, že žalobkyně nespécifikovala, v čem konkrétně tuto nezákonnost spatřovala. Dle žalovaného přitom správce daně v rámci daňové kontroly postupoval v souladu s platnými právními předpisy, a proto žalobkyni nepřisvědčil v tom, že ve věci došlo k porušení § 5 odst. 1 daňového řádu. K tomuto odůvodnění žalovaného žalobkyně v podané žalobě poznamenala, že důvody porušení § 5 odst. 1 daňového řádu vyplývaly z kontextu předcházející části odvolání. V této souvislosti pak zdejší soud v odpovídající míře konkrétnosti konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal dostačujícím způsobem všechny odvolací námitky (důvody), jak už bylo shora popsáno, přičemž shledal, že správce daně nepostupoval v rozporu s § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu a neporušil ani žádné jiné ustanovení téhož zákona. Soud proto shrnuje, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

se žalovaný vypořádal s veškerými důvody, ve kterých žalobkyně spatřovala porušení § 5 odst. 1 daňového řádu.

31. Dle hodnocení soudu tak není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. K tomu je přiléhavým připomenout též fakt, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak (podrobně) by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 20. 8. 2020, č. j. 7 As 122/2020-20, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49). Ostatně žalobkyně spíše než s absencí úvah žalovaného ve smyslu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nesouhlasí právě s jeho vlastními závěry ve věci, což však samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného však není otázkou samotné přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti.
32. Zároveň soud s ohledem na obsah a formulaci žalobních námitek připomíná, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). Je-li žaloba kuse či obecně zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. K tomu lze poukázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo uvedeno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni či dohledávat důkazní prostředky svědčící v její prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebíral roli advokáta žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, ze dne 5. 8. 2021, č. j. 10 Afs 171/2021-44, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70). Ve světle shora popsaného tedy soud námitky žalobkyně vypořádal způsobem odpovídajícím právě formulaci jednotlivých žalobních bodů bez toho, aniž by za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty nebo vybíral ze správního spisu ty skutečnosti, které by žalobu mohly případně podporovat.
33. V projednávaném případě je jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným v zásadě otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k jejímu tvrzení, že výdaje (náklady) na výpomoc na lince dodávkou od dodavatele Pragotrans oprávněně uplatnila jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
34. Ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení vyžaduje-li to 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. Dle odst. 5 písm. c) odkazovaného ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
35. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, zároveň platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

36. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, musí být splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015-31, nebo ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48).
37. Stejně tak Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že i přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46, ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017-31, či ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54).
38. Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se pak ve své judikatuře Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém popsal, že *„[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.“* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). Daňový subjekt je zároveň povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30, nebo ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 339/2019-37). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Současně není správce daně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
39. Prokázání příslušného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázano, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale stav faktický (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, či ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 420/2021-46). Jak ostatně vyslovil Ústavní soud už v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ÚS 365/04: „*Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“

40. I když tedy 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70). V tomto ohledu poté 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. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). 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 pak daňový subjekt zpravidla bude prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 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, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). K tomu je případným poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32, v němž bylo uvedeno, že „*prokázání nároku na uplatnění daňové účinných výdajů z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu. (...) 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).*“ Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je tedy pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, též konstatoval, že „*[j]e přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.*“
- 41. V projednávané věci správce daně ve vztahu k nákladům na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů k poskytnutým přepravním službám od Pragotrans ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 8. 2018 uvedl, že předmětem daňových dokladů byly blíže nespecifikované přepravní služby, k nimž žalobkyně nedoložila žádné smlouvy či objednávky deklarovaných služeb, ze kterých by Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

bylo patrné, k jakým konkrétním výnosům se poskytnuté služby vztahovaly. Správce daně poté své pochybnosti odůvodnil především tím, že žalobkyně doložila k přijatým službám od společnosti Pragotrans příjmové pokladní doklady deklarující úhrady uvedených služeb, avšak v doložené pokladní knize nebyly nalezeny odpovídající výběry hotovosti. Společnost Pragotrans byla současně nekontaktní a nepodávala daňová přiznání (poslední daňové přiznání k DPH podala za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013), což bylo zjištěno dožádáním u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 9. Předmětnou výzvou tedy správce daně žalobkyni vyzval, aby se k popsáním zjištěním vyjádřila a případně důkazními prostředky prokázala, že dotčené zaúčtované náklady dle přijatých faktur od dodavatele Pragotrans v celkové výši 2 727 048 Kč byly vynaloženy v rámci její podnikatelské činnosti, a jednalo se tak o náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

42. Popsané pochybnosti správce daně pak soud ve věci shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Dle hodnocení soudu tudíž správce daně uvedené pochybnosti žalobci kvalifikovaným způsobem a plně v souladu se zákonem, jakož i shora odkazovanou judikaturou sdělil. Jinak řečeno, nadepsané skutečnosti zdejší soud považuje v daném ohledu za zcela dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z výše uvedeného tedy zřejmým způsobem vyplývá, že správce daně své důkazní břemeno v této fázi řízení unesl, neboť prokázal fakta vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí žalobkyně, a to tudíž následně přešlo zpět na žalobkyni, která byla povinna prokázat pravdivost svých tvrzení (popř. je korigovat).
43. Na výzvu k prokázání skutečností stran výše uvedených odůvodněných pochybností žalobkyně správci daně dne 3. 10. 2018 doložila mandátní smlouvu ze dne 20. 12. 2014 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Pragotrans, přičemž uvedla, že kromě této smlouvy nebyla k dotčeným plněním vedena žádná evidence. Dále žalobkyně navrhla výslech svědka A. K. – jejího bývalého zaměstnance, aby se vyjádřil k tomu, že žalobkyně používala na výpomoc pro rozvoz zásilek PPL i jiné dopravce. Výslech jmenovaného svědka byl následně správcem daně proveden dne 30. 4. 2019.
44. Soud poté v projednávané věci zdůrazňuje, že účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, které jsou jejich předmětem, opravdu uskutečnily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Totéž lze uvést ve vztahu k uzavřené mandátní smlouvě ze dne 20. 12. 2014, která dokládá toliko rámcový obchodní vztah mezi žalobkyní a společností Pragotrans, nikoliv však již faktické přijetí předmětných služeb od dodavatele Pragotrans (tj. uskutečnění konkrétních přepravních služeb) a jejich použití v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně - tj. že tyto služby byly obsaženy v rámci fakturovaných jízd pro odběratele PPL. Žalobkyni proto nelze přisvědčit v tom, že existenci dotčených plnění prokázala předloženými účetními doklady či mandátní smlouvou ze dne 20. 12. 2014. K výpovědi svědka Koníčka se soud podrobněji vyjádří níže, přičemž na tomto místě nyní postačí uvést, že jmenovaný svědek ve své výpovědi uvedl, že byl u žalobkyně zaměstnán až od května 2017, a tudíž byla jeho výpověď ve vztahu k šetřenému zdaňovacímu období roku 2015 irelevantní. K tomu je třeba doplnit, že už v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, Nejvyšší správní soud konstatoval, že svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, osvědčuje průběh a stav rozhodných okolností očima svědka. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, jež osvědčují zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem – jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění, zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný (resp. prokazovaný) děj (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49, či ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46). Jedná-li se dále o tvrzení žalobkyně, že ve věci bylo nesprávně zjištěno, že přepravní služby, které měl žalobkyni poskytnout dodavatel Pragotrans, nebyly fakturovány společností PPL, soud toliko uvádí, že žalobkyně nijak nekonkretizovala, v jaké části napadeného rozhodnutí měl žalovaný takovýto „požadavek“ vznést, přičemž soud v rámci provedeného přezkumu napadeného rozhodnutí na takovou úvahu žalovaného v napadeném rozhodnutí nenarazil. Soud dále uvádí, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani netvrdil, že na daňových dokladech, které žalobkyně vystavovala za poskytnuté služby společnosti PPL, měl být uveden konkrétní dodavatel (tedy např. i společnost Pragotrans). Žádný takový „požadavek“ žalovaný (a ani správce daně) ve vztahu k projednávanému případu neformuloval. Dle jednoznačného závěru žalovaného žalobkyně ve věci neprokázala, že náklady uplatněné na základě faktur (daňových dokladů) od dodavatele Pragotrans byly skutečně vynaloženy a že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázala samotnou realizaci předmětných služeb deklarovaným dodavatelem.

45. Zdejší soud se v nyní řešeném případě ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že dané důkazní prostředky neprokazují, že došlo k dodání odkazovaných plnění žalobkyní deklarovaným dodavatelem - tj. společností Pragotrans, v uváděném rozsahu, předmětu a ceně a že bylo doloženo použití těchto přijatých plnění pro konkrétní ekonomickou činnost žalobkyně. Žalobní argumentace stran unesení důkazního břemene žalobkyně tak není důvodná.
46. Soud k tomu jen pro úplnost připomíná, že relevantní pochybnosti o tom, že zaúčtované náklady související s přijatými fakturami od dodavatele Pragotrans byly vynaloženy v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně, a jednalo se tak o náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, správci daně vznikly mj. na základě zjištění, že dodavatel Pragotrans byl nekontaktní, v sídle zapsaném v obchodním rejstříku se nezdržoval a nepodával daňová tvrzení (jak už bylo v úplnosti shora popsáno), a tedy deklarovaná plnění pro žalobkyni v příslušných daňových tvrzeních nepřiznal a ani z nich neodvedl daň.
47. Žalobkyně také ve věci namítla, že správce daně neměl pokračovat ve výslechu svědka K. pokládáním dalších 18 otázek poté, co se dozvěděl, že svědek vypovídal ke zdaňovacímu období roku 2017, když předmětem daňového řízení bylo zdaňovací období roku 2015. K této námitce soud konstatuje, že správce daně při výslechu svědka K. konaném dne 30. 4. 2019 už při čtvrté otázce zjistil, že svědek byl u žalobkyně zaměstnán až od května 2017, přičemž ve výslechu pokračoval, přestože zjišťoval skutečnosti ke zdaňovacímu období 2015. Soud tak souhlasí se žalobkyní v tom, že v tomto momentě již bylo zřejmé, že svědek nemohl správci daně sdělit žádné relevantní skutečnosti, které vnímal vlastními smysly v rozhodném zdaňovacím období roku 2015, a tudíž nebylo nezbytné ve výslechu pokračovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49, nebo ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46). Nicméně samotná skutečnost, že správce daně v daném výslechu pokračoval, přestože už bylo jasné, že svědek nemohl objasnit, zda společnost Pragotrans žalobkyni poskytla služby (v jí tvrzeném rozsahu) ve zdaňovacím období roku 2015, není procesní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vadou, která by měla vliv na zákonnost předmětného daňového řízení, resp. na napadené rozhodnutí. Odpovědi svědka týkající se roku 2017 jsou pak ve smyslu již dříve poukazované judikatury Nejvyššího správního soudu pro účely daňového řízení ke zdaňovacímu období roku 2015 bezpředmětné.

48. K námitce žalobkyně, že svědek svojí výpovědí potvrdil, že se situace v roce 2017 nelišila od roku 2015, a tudíž je nesprávný závěr žalovaného, že se výpověď netýkala roku 2015, soud v návaznosti na už výše konstatované hodnocení uvádí, že podstatou svědecké výpovědi jsou skutečnosti, které svědek vnímal vlastními smysly (tj. zejména sluchem či zrakem) a následně je při výslechu reprodukoval. Pokud svědek vypověděl, že byl u žalobkyně zaměstnán až od května 2017, jím uvedené skutečnosti stran jeho zaměstnání u žalobkyně se nijak nevztahovaly ke zdaňovacímu období roku 2015. Soud pak nemůže souhlasit se žalobkyní v tom, že okolnosti, které svědek vnímal v roce 2017, automaticky odpovídaly poměrům, které u žalobkyně panovaly v roce 2015. Takový závěr soud považuje za nepřípustně zjednodušující a spekulativní, tedy nepodložený žádnými důkazními prostředky ze strany žalobkyně. Soud proto uvedenou žalobní námitku neshledal důvodnou.
49. Soud proto uzavřel, že v projednávané věci pro zdaňovací období roku 2015 z předložených daňových dokladů, z tvrzení samotné žalobkyně, jakož i z dalších provedených důkazů a učiněných zjištění v daňovém řízení, nevyplývalo, že by náklady uplatněné žalobkyní na základě faktur (daňových dokladů) od deklarovaného dodavatele Pragotrans byly skutečně vynaloženy, a že se tak jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož žalobkyně neprokázala realizaci předmětných služeb uvedeným dodavatelem.
50. Zdejší soud přitom neprovedl podle § 52 odst. 1 s. ř. s. žalobkyní navržené dokazování obsahem správního spisu – konkrétně odvoláním, napadeným rozhodnutím, protokolem o svědecké výpovědi A. K. a zprávou o daňové kontrole, neboť vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu nadepsaného ustanovení. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) nelze považovat bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).
51. S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
52. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 30. května 2023

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.