



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně:

X
sídlem X

proti

žalovanému:

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2022, č. j. 36937/22/5200-11433-706599,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2022, č. j. 18733/22/2601-52521-507817. Tímto prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 doměřil na dani z příjmů právnických osob 0 Kč, přičemž rozdíl oproti dani tvrzené v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 (dále jen „dodatečné daňové přiznání“) byl 508 250 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve shrnul dosavadní průběh řízení. Dále uvedl, že žalobkyně předkládala správci daně přijaté faktury, které prokazují, že pořídila na nich uvedený materiál. Označení číslem, které je uvedeno na přijaté faktuře, však neprokazuje, že byl tento materiál součástí konkrétního zdanitelného výnosu (vydané faktury). Tuto souvislost žalobkyně nijak neprokázala, ač k tomu byla opakovaně správcem daně vyzývána. Žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole, v níž se správce daně k problematice daňové uznatelnosti nákladů, které žalobkyně vynaložila na materiál, podrobně vyjádřil.
3. Své tvrzení žalovaný ilustroval na konkrétních příkladech. Z předložených dokumentů podle žalovaného vyplývá, že byl nakoupen konkrétní materiál, který je položkově na každé přijaté faktuře rozepsán. Z vystavených faktur zároveň vyplývá, že žalobkyně realizovala zakázku, kterou označila číslem. V jakém rozsahu a čase byla konkrétní zakázka realizována, již ale z žádného dalšího předloženého dokumentu jednoznačně nevyplývá. Na požadavek správce daně k doložení konkrétních nákladů k jednotlivým realizovaným zakázkám reagovala žalobkyně předložením objednávek s vyčíslením předběžné ceny a smluv o dílo bez cenové nabídky nebo kalkulace.
4. Žalovaný dále uvedl, že správce daně nerozporoval skutečnost, že žalobkyně vyznačila na fakturách údajné číslo zakázky. Vyčíslení nákladů a výnosů na jednotlivé zakázky však k daňové kontrole ani postupu odstranění pochybností nepředložila. Využití nakoupeného materiálu nedoložila. Neprokázala tedy, že náklady vynaložené na tento materiál uplatnila v základu daně oprávněně. Jednoznačná souvislost účetních dokladů s konkrétní zakázkou rovněž nebyla prokázána. Z textu přijatých a vydaných faktur nelze tuto vazbu ověřit. Předložené objednávky a smlouvy neobsahují žádné konkrétní údaje, nelze z nich vyčíst výčet materiálu a jeho hodnotu, konkrétní místo realizace nebo bližší popis předmětu dodávky, a nelze tak ověřit souvislost konkrétních nákladů vynaložených na materiál s konkrétním výnosem. Žalobkyně zároveň žádným způsobem

neprokázala věcnou a časovou souvislost nákladů vynaložených na materiál označených číslem zakázky 500 a 700 (obecné zakázky).

5. Podle žalovaného nebylo možné po správci daně požadovat, aby doklady ověřoval a prováděl místní šetření na místech, kde měly být zakázky dokončeny. Žalovaný připomněl, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly i postupu k odstranění pochybností vyvinula jen minimální snahu o prokázání souvislostí vynaložených nákladů na materiál s dosaženými výnosy. Správci daně opakovaně předkládala stejné doklady, aniž by jakkoliv tyto souvislosti objasňovala, či prokazovala. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 31 Af 51/2017-77, připomněl, že není úkolem správce daně, aby sám domýšlel možné souvislosti a dopady z předkládaných dokumentů, pokud z předložených důkazních prostředků přímo nevyplývají.
6. K tvrzení, že žalobkyně předložené důkazní prostředky neměla v průběhu kontroly k dispozici a že byly dohledány a získány od zákazníků až po ukončení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že daňová kontrola probíhala od 6. 3. 2019 do 17. 5. 2021, tj. cca 26 měsíců. Poté, od 6. 9. 2021 do 21. 12. 2021, probíhal postup k odstranění pochybností, tj. další 3 měsíce, což lze považovat za dostatečně dlouhou dobu k předložení všech potřebných důkazních prostředků prokazujících daňovou účinnost nákladů vynaložených na materiál. V průběhu daňové kontroly nadto žalobkyně poskytla protichůdná tvrzení, když uvedla, že evidenci zakázek nevede, a zároveň tvrdila, že u jednotlivých nákupů označuje na dokladech o pořízení, na jakou zakázku byl materiál pořízen.
7. Žalobkyně vede skladovou evidenci způsobem B. Dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, mohou způsob B účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Žalobkyně však takto vedenou evidenci zásob v rámci daňové kontroly ani v rámci postupu k odstranění pochybností nepředložila.
8. Žalovaný dále zdůraznil, že všechny doklady, které žalobkyně předložila v rámci postupu k odstranění pochybností, již byly předloženy v rámci daňové kontroly. Přijaté a vydané faktury předložené v rámci postupu k odstranění pochybností proto žalovaný za nové důkazní prostředky nepovažoval.
9. Žalobkyně tak neodstranila pochybnost správce daně o oprávněnosti nákladů vynaložených za materiál v celkové hodnotě 1 821 651,96 Kč, které žalobkyně uplatnila ve svém základu daně z příjmů právnických osob za rok 2017. K částce 852 866,45 Kč, která byla opravou inventury materiálu, a kterou žalobkyně v dodatečném daňovém priznání nezohlednila jako položku zvyšující základ daně, se žalobkyně nikterak nevyjádřila. Dle žalovaného proto není zřejmé, proč ji v dodatečném daňovém priznání považuje za daňově účinnou.
10. Žalovaný dále připomněl, že správce daně žalobkyni uznal celou řadu dalších nákladů, ke kterým prokazatelným způsobem doložila jejich využití. Správce daně v průběhu řízení vyzval žalobkyni k prokázání daňové účinnosti nákladů v celkové

výši 5 548 613,45 Kč. Následným dokazováním správce daně akceptoval konkrétní náklady, které k zakázkám bylo možné přiřadit na základě předložených smluv o dílo obsahujících položkové rozpisy fakturovaného materiálu. Správce daně tedy v rámci daňové kontroly akceptoval konkrétní náklady, neboť žalobkyně u těchto konkrétních nákladů byla schopna předložit tolik potřebné evidence, tedy rozpisy materiálu k jednotlivým smlouvám o dílo, čímž došlo k prokázání souvislosti s výnosy. U zbylých sporných nákladů tomu tak ale nebylo.

II. Žaloba

11. Žalobkyně v podané žalobě především namítala, že předložila smlouvy o dílo a přijaté objednávky zákazníků vztahující se k příslušným zakázkám. Současně byly předloženy soupisy vyhledaných částek nákladů a výnosů na příslušné zakázky s označením dokladů, z nichž vycházejí. Tyto důkazní prostředky byly předloženy nově. Po správci daně přitom nebylo požadováno, aby něco sám aktivně vyhledal nebo dopočítal. Po správci daně bylo pouze požadováno, aby předložené důkazní prostředky ověřil, případně vyvrátil, což mu ukládá § 92 a § 93 daňového řádu. To však odmítl splnit. Odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 31 Af 51/2017-77, byl v této souvislosti nepřijatelný.
12. Žalobkyně dále tvrdila, že nebylo vyjasněno, co přesně myslel správce daně evidencí zakázek. Žalobkyně totiž neměla rozhodnutím správce uloženu záznamní povinnost podle § 97 daňového řádu. Správce daně proto nemohl po žalobkyni požadovat vydání evidence, kterou nebyla povinna vést. I přes absenci této evidence žalobkyně sledovala, na jaké zakázky byl náklad použit, a to formou vedení seznamu zakázek s uvedením čísla zakázky a názvu zakázky, označením uzavřených smluv o dílo a přijatých objednávek a přijatých a vydaných faktur s číslem zakázky. Ve vydaných fakturách jsou čísla zakázek uvedena přímo v textu a vážou se na seznam zakázek. Došlé faktury byly označeny ručně psaným číslem zakázky. Stejným způsobem jsou zakázky na přijatých fakturách označeny v předchozích letech, což správce daně věděl, neboť u žalobkyně provedl kontrolu daně za rok 2016. Při této kontrole mu byly předloženy dokumenty označované stejným způsobem.
13. Závěrem žalobkyně doplnila, že výpočet nákladů a výnosů z příslušných zakázek byl vytvořen dodatečně vyhledáním prvotních dokladů a dodán k ověření správci daně. Správce daně však uvedené operace neověřil na místě, jak žalobkyně navrhovala, a odmítl se jimi zabývat. Z výše uvedených důvodů proto žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný v písemném vyjádření zopakoval, že žalobkyně byla během daňové kontroly i postupu k odstranění pochybností pasivní, neboť nevyvinula dostatečné úsilí, aby prokázala svá tvrzení a opakovaně předkládala totožné důkazní prostředky, a to bez jakéhokoliv vysvětlení. Žalobkyně unesla sice své prvotní důkazní břemeno, když předložila nové důkazní prostředky, nicméně výzvou k odstranění pochybností došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Sekundární důkazní břemeno však již neunesla a svá daňová tvrzení tak neprokázala.

15. Požadavek na provedení místního šetření považoval žalovaný za neakceptovatelný. Konstatoval, že nové důkazní prostředky, tedy objednávky a smlouvy o dílo, nemohly prokázat vynaložení nákladů žalobkyní v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně sice poskytla výpočty, dvě předložené tabulky, ale ani ty neodstranily správcem daně předestřené pochybnosti.
16. K otázce evidence zakázek žalovaný odkázal na § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Forma účetních sestav coby výstup z účetního programu je v tomto ohledu nerozhodná. Rozhodné je z formálního hlediska účtování ve smyslu podvojného účetnictví a z materiálního schopnost prokázat, že byl daný obchodní případ realizován v souladu s účetním dokladem. Pro danou věc tak není rozhodné, že žalobkyně nemá uloženou záznamní povinnost ve smyslu § 97 daňového řádu. Záznamní povinnost se vztahuje toliko k formální stránce obchodního případu, nikoliv k unesení důkazního břemene.
17. Žalovaný dále připomněl, že k námitce dodatečného přiřazení čísel zakázek k jednotlivým zakázkám se již vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že z vystavených faktur sice vyplynulo, že žalobkyně realizovala zakázku, kterou označila číslem, nicméně v jakém rozsahu a čase byla konkrétní zakázka realizována již z žádného dalšího předloženého dokumentu jednoznačně nevyplývalo. Na požadavek správce daně k doložení konkrétních nákladů k jednotlivým realizovaným zakázkám reagovala žalobkyně pouhým předložením objednávek s vyčíslením předběžné ceny a smlouvy o dílo bez cenové nabídky a kalkulace. Dodatečné předložení těchto listin nebylo způsobilé odstranit předestřené pochybnosti. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

18. Ze správního spisu vyplynulo, že za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 byla u žalobkyně provedena kontrola daně z příjmů právnických osob. V průběhu řízení správce daně vyzval žalobkyni k prokázání daňové účinnosti nákladů v celkové výši 5 548 613,45 Kč. Následně správce daně akceptoval konkrétní náklady, které k zakázkám bylo možné přiřadit na základě předložených smluv o dílo obsahujících položkové rozpisy fakturovaného materiálu. Po tomto procesu zbyly nepřřiřazené náklady v celkové výši 1 821 651,96 Kč, u kterých žalobkyně spotřebu materiálu v rámci zakázek v daném období dle správce daně řádně nedoložila. K této částce byla dále připočtena částka 852 866,45 Kč vzniklá opravou inventury materiálu za rok 2016.
19. Základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 byl navýšen o neprokázané náklady na spotřebu materiálu včetně opravy inventury za rok 2016 v celkové výši 2 674 518 Kč, spotřebu pohonných hmot ve výši 126 261 Kč, nájemné ve výši 96 000 Kč, spotřebu materiálu ve výši 5 536 Kč, služby-náklady na telekomunikace, web, internet ve výši 22 540 Kč a tvorbu dohadných položek ve výši 9 600 Kč. Celkem se jednalo o částku 2 934 455 Kč.
20. Dne 4. 6. 2021 byl žalobkyni doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, č. j. 909964/21/2601-52521-

507817, ve kterém jí správce daně doměřil daň ve výši 557 650 Kč. Proti závěrům zjištěným při daňové kontrole se žalobkyně neodvolala.

21. Dne 31. 8. 2021 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání. V něm snížila daňovou povinnost, která byla správcem daně vyměřena na základě dodatečného platebního výměru o částku 508 060 Kč, tj. na částku 49 590 Kč. Jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání uvedla nově dodané důkazní prostředky. Důvody podání dodatečného daňového přiznání dále nijak nekonkretizovala a neozřejmila. Správci daně ani zmíněné nově dodané důkazní prostředky nepředložila.
22. V podaném dodatečném daňovém přiznání žalobkyně snížila základ daně na řádku 270 na částku 261 000 Kč, tj. o částku 2 675 000 Kč. Hodnota snižující základ daně odpovídala výši nákladů na spotřebu materiálu včetně opravy inventury za rok 2016, které správce daně na základě provedené daňové kontroly vyloučil ze základu daně jako neprokázané náklady. Žalobkyně tedy snížila svou daňovou povinnost tím, že náklady za spotřebu materiálu, které správce daně vyloučil ze základu daně jako neprokázané, zahrnuje do základu daně zpět.
23. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikla pochybnost o průkaznosti dodatečného daňového přiznání, vyzval žalobkyni dne 11. 10. 2021 k odstranění pochybností. Dne 26. 10. 2021 obdržel správce daně odpověď na výzvu, k níž žalobkyně přiložila důkazní prostředky. Jednalo se o šest objednávek a tři smlouvy o dílo. Dle žalobkyně z těchto důkazních prostředků vyplývalo, na jaké akce byly náklady vyloučené z daňových nákladů v rámci provedené kontroly daně z příjmů právnických osob použity. Vyjádření dále obsahovalo dvě tabulky, které byly tvořeny seznamem přijatých a vydaných dokladů. Dle žalobkyně jimi byly označeny obecné zakázky, na které jsou zahrnovány nákupy materiálu pro prodej v nezměněném stavu. Těmito tabulkami se žalobkyně snažila prokázat spotřebu materiálu v hodnotě 466 076,53 Kč a 386 825,96 Kč. Dne 7. 12. 2021 byly správci daně doručeny další dvě objednávky a jedna smlouva o dílo.
24. Dne 22. 12. 2021 bylo žalobkyni doručeno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž správce daně podrobně popsal průběh postupu k odstranění pochybností, včetně popisu a vyhodnocení předložených listinných důkazních prostředků. Dne 6. 1. 2022 byla správci daně doručena další odpověď na výzvu, v níž žalobkyně přiřazovala k číslům zakázek čísla vydaných faktur. Žalobkyně navrhla provést místní šetření u zákazníků, pro které byly zakázky realizovány. Požadovala, aby správce daně v souladu s doloženými smlouvami o dílo nebo objednávkami ověřil, že náklady byly na zakázkách zamontovány a spotřebovány.
25. Dne 12. 1. 2022 správce vyjádřil své stanovisko k průběhu postupu k odstranění pochybností a zrekapituloval změny v daňové povinnosti po ukončení postupu k odstranění pochybností. Předložené důkazní prostředky správce daně neosvědčil, neboť jimi nebyla prokázána souvislost konkrétního nákladu s konkrétním výnosem v konkrétním zdaňovacím období. Dne 18. 1. 2022 byl žalobkyni doručen výše označený dodatečný platební výměr, proti kterému podala odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

V. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
28. Dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). *Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení dodatečným daňovým tvrzením a dalších podáních* (odstavec 3). *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* (odstavec 4). *Správce daně 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* (odstavec 5 písm. c).
29. Povinnost tvrzení a důkazní břemeno týkající se existence, výše a účelu vynaloženého výdaje nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006-88). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když 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. Správce daně tedy musí prokázat důvodnost svých pochyb (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, 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 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
30. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, v němž vyslovil, že „*daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z*

příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“ V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, dále poukázal na to, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků [zákona č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“

31. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, pak plyne, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej tíží, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).
32. Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 31 Af 51/2017-77, na nějž odkazoval žalovaný i žalobkyně, lze ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu.

33. Ve zde přezkoumávaném případě došlo přesně k takové situaci. Správce daně i žalovaný poměrně podrobně popsali, z jakého důvodu považovali důkazy předložené žalobkyní za nedostatečné. Krajský soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně důvodné pochybnosti správce daně dostatečně věrohodným způsobem nevyvrátila. Byla to totiž právě žalobkyně, kterou tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání konkrétního průběhu zakázek. Pochybnosti daňových orgánů byly důvodné, neboť z listinných dokladů předložených žalobkyní nebylo zřejmé, zda konkrétní materiál skutečně poskytla na konkrétní zakázky. S ohledem na výše uvedené judikurní závěry je v tomto smyslu nesprávná zejména žalobní argumentace, podle níž bylo na správci daně, aby předložené důkazní prostředky ověřil nebo je vyvrátil.
34. V úředním záznamu ze dne 12. 1. 2022 správce daně vyjádřil své stanovisko k průběhu postupu k odstranění pochybností a zrekapituloval změny v daňové povinnosti po ukončení postupu k odstranění pochybností. Předložené důkazní prostředky správce daně neosvědčil, neboť jimi nebyla prokázána souvislost konkrétního nákladu s konkrétním výnosem. Konstatoval, že žalobkyně sice propojila čísla jednotlivých zakázek s čísly faktur, žádné důkazní prostředky ke svému vyjádření však nepředložila. Naopak požadovala, aby si správce daně sám dohledával a porovnával výnosy s příslušnými náklady, a navrhovala, aby správce daně formou místních šetření u jejich odběratelů prověřil jednotlivé zakázky. Žalobkyně sice předkládala různé písemnosti a dokumenty, ty ale současně neměly konkrétní odraz v jejím účetnictví.
35. Jak popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobkyně sice doložila formální souvislosti, neprokázala však, že byly náklady uvedené na konkrétních fakturách skutečně využity při realizaci daných zakázek. Souvislost účetních dokladů s konkrétní zakázkou prokázána nebyla. Tuto skutečnost žalovaný ilustroval na příkladu zakázky č. 244, na kterou měl být použit materiál v hodnotě 24 171, 13 Kč. Žalobkyně v souvislosti s touto zakázkou doložila vydanou fakturu č. 17005, z níž je patrné, že cena zakázky „Akce RD Linhartovi“ (což by měla být zakázka č. 244 – pozn. soudu) byla 79 219 Kč. Že by se tedy mělo jednat o náklady související se zakázkou č. 244 z údajů uvedených na vydané faktuře č. 17005 nevyplývá. Na faktuře je přitom konkrétně popsáno, že byla fakturována dodávka a montáž topných a vodovodních rozvodů podle seznamu a přiložených výkazů. Tyto výkazy však žalobkyně ani přes opakované výzvy správce daně nedodala. Zároveň z objednávky ze dne 14. 11. 2016 doložené žalobkyní, označené číslem zakázky vyplývalo, že předpokládaná cena zhotovení bude 50 000 Kč. Tuto předpokládanou cenu zakázky, stejně jako popis „*instalace ležaté kanalizace na objektu RD Linhart-letní kuchyně*“, který měl být žalobkyní zmiňovaným detailem zakázky, žalovaný nepovažoval za dostatečný důkaz toho, že byl daný materiál využitý na provedení uvedené zakázky.
36. Tuto zcela konkrétní argumentaci popsanou na straně č. 9 a 10 napadeného rozhodnutí žalobkyně v žalobě nijak nezpochybnila ani nerozporovala. Omezila se na zcela obecné zopakování odvolací námitky spočívající v tom, že předložila dokumenty, vztahující se k příslušným zakázkám a správce daně je dostatečně neověřil. Z výše uvedeného však vyplývá, že správce daně i žalovaný žalobkyní předložené dokumenty zhodnotili a poměrně podrobně popsali, proč byly i nadále

nedostatečně k prokázání časové a věcné souvislosti nákladů vynaložených na materiál s dosaženými výnosy na jednotlivých zakázkách.

37. Obdobně obecnou argumentaci pak žalobkyně předkládala již při postupu k odstranění pochybností. Lze se proto ztotožnit s vyjádřením správce daně, že pokud žalobkyně konkrétně nedokládala požadované skutečnosti, pak nebylo jeho povinností, aby je za žalobkyni domýšlel, případně sám zjišťoval při místním šetření, zda byly uvedené náklady skutečně využity při realizaci daných zakázek.
38. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že se žalovaný vyjádřil i k zakázkám č. X a X, které se zřejmě žalobkyně snažila zmínit v žalobě, když uváděla, že předložila vypočítané soupisy částek nákladů a výnosů. Ani v souvislosti s těmito zakázkami žalobkyně ale v žalobě nepředložila žádnou konkrétní argumentaci, která by hodnocení žalovaného vyvracela. Soud zároveň připomíná, že z judikatury správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63) vyplývá, že nevymezí-li žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti nebo procesní vady správního aktu, ale toliko obecně poukazuje na rozpor postupu správních orgánů se zákonem, není povinností krajského soudu za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. také rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Na zcela obecné námitky, které již nadto byly vypořádány žalovaným, proto žalobkyně nemůže od soudu dostat jinou než zcela obecnou odpověď.
39. K námitkám týkajícím se způsobu vedení účetnictví soud konstatuje, že žalobkyni nebyl vytýkán samotný způsob vedení účetnictví, ale skutečnost, že nedokázala prokázat výše uvedené skutečnosti, které by měly být z řádně vedeného účetnictví patrné. V této souvislosti je vhodné připomenout, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře nevyločil, aby daňový subjekt prokázal jím tvrzené skutečnosti i jinak než předložením účetnictví, vedeným v souladu účetními standardy (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010-174, či ze dne 29. 1. 2014, 2 Afs 84/2013-36). Musí se však jednat o takové důkazní prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Žalobkyně se tedy dokonce mohla v předmětném zdaňovacím období od účetních standardů odchýlit, pokud by mohla prokázat faktickou správnost jí tvrzených údajů. To se však v dané věci nestalo.
40. Pro úplnost soud doplňuje, že žalobkyně požadovanou souvislost nákladů vynaložených na materiál s výnosy dosaženými u jiných konkrétních zakázek v průběhu daňové prokázala předložením smluv o dílo, jež obsahovaly položkové rozpisy. Nelze tedy ani tvrdit, že by správce daně nebo žalovaný k dokumentům předkládaným žalobkyní vůbec nepřihlížel a nesnažil se je ověřovat.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně i žalovaného.
43. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

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

Liberec 6. červen 2023

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu