



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **P.J. – MONT, spol. s. r. o.**, IČO 27687821  
sídlem Řípov 42, 674 01 Třebíč,  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem  
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2021, č. j. 18607/21/5200-11434-713082,

**takto:**

- I. Výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 6. 2021, č. j. 18607/21/5200-11434-713082, se zrušuje a věc se vrací žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 743 Kč, a to k rukám JUDr. Ing. Radana Tesaře, advokáta se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1173826/18/2912-50521-704170 daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nižší o 240 300 Kč, a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 2 403 Kč. Dále doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1178012/18/2912-50521-704170 a č. j. 1173857/18/2912-50521-704170 (všechny tři platební výměry jsou dále označovány pouze jako „platební výměry“), a to za zdaňovací období roku 2013 ve výši 22 800 Kč a zdaňovací období roku 2014 ve výši 230 850 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 2 157 Kč a 46 170 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 4. 6. 2021, č. j. 18607/21/5200-11434-713082 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Výrokem I. zamítl odvolání proti platebnímu výměru č. j. 1173826/18/2912-50521-704170, výrokem II. zamítl odvolání proti platebnímu výměru č. j. 1178012/18/2912-50521-704170 a výrokem III. zamítl odvolání proti platebnímu výměru č. j. 1173857/18/2912-50521-704170.
2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že náklady na sporná plnění skutečně představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

### II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti, neboť nejsou zřejmé důvody, na základě nichž žalovaný napadá daňovou uznatelnost předmětných nákladů. Žalovaný totiž uvádí hned několik důvodů pro neuznání předmětných nákladů, které se však vzájemně vylučují. Není totiž možné tvrdit, že daňový subjekt neprokázal faktické uskutečnění/přijetí plnění a zároveň tvrdit, že neprokázal spotřebu přijatého plnění ke své činnosti, vztah přijatého plnění k jeho zdanitelným příjmům nebo přijetí plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Napadené rozhodnutí je také nepřezkoumatelné, jelikož se žalovaný řádně nevypořádal s konkrétními námitkami, které žalobce uvedl v odvolání, resp. doplnění odvolání. Žalobce nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Absence této výzvy ze strany správce daně má za následek absenci povinnosti žalobce hradit penále. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi v rozporu. Z důkazů v daňovém spise plynou rozpory a neúplnosti, které brání potřebnému zjištění skutečného stavu věci. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností neidentifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž by hodnotil předložení účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pouze obecně vyzval žalobce k doložení dalších důkazů, výzva je proto nezákonná. Žalobce vede účetnictví v souladu se zákonem a primární důkazní břemeno unesl. Byl to naopak správce daně, kdo neprokázal vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví. Důkazní břemeno tudíž nikdy nepřeslo zpět

na žalobce, nýbrž zůstalo u správce daně. Žalobce nemůže být postihován za to, že jeho dodavatel není s odstupem několika let kontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti. Žalobci dále nemůže být kladeno k tíži, že u druhově určeného zboží není schopen přesně napárovat toto zboží na každou jednotlivě vydanou fakturu, že uhradil část dodávek práškových barev na účet faktoringové společnosti nebo že není s ohledem na časový odstup schopen doložit, jakou přepravní společností a jakými vozidly byly práškové barvy dodány. Nebyl proveden navrhovaný výslech osoby oprávněné jednat za společnost Bibby Financial Services, a. s. (dále jen „Bibby Financial Services“). Správce daně také nereflekoval požadavek daňového subjektu, aby snížil základ daně o příjmy, které byly získány z jednotlivých zakázek, a to i přesto, že nerozporoval, že práškové barvy byly k jednotlivým zakázkám použity. Správce daně bere v úvahu pouze ty skutečnosti, které podporují jím zvolenou skutkovou verzi. Správce daně měl žalobci uznat náklady alespoň v tom rozsahu, ve kterém je žalobce nutně musel vynaložit, aby dosáhl zdaněného příjmu. Je vyloučené, aby správce daně zdaňoval jen příjmy bez adekvátního daňového zohlednění relevantních nákladů.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že není povinností správního orgánu reagovat na každý jednotlivý argument uplatněný v odvolání a ten obsáhle vyvracet, nýbrž uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní. Ve věci nebylo prokázáno uskutečnění předmětných plnění, proto nebyla přiznána daňová účinnost výdajů za předmětná plnění. Žalovaný nespatřuje ve svých jednotlivých tvrzeních rozpor, napadené rozhodnutí považuje za přezkoumatelné. V době zahájení daňové kontroly neměl správce daně žádné poznatky o skutečnostech a důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být doměřena daň a nebyly proto splněny podmínky vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Výzva k prokázání skutečností obsahuje srozumitelný popis pochybností správce daně ve vztahu ke konkrétním plněním jednotlivých dodavatelů. Důkazní břemeno bylo na základě výzvy k prokázání skutečností opět přeneseno na žalobce. Je na žalobci, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí, žalovaný na žalobce neklade žádné excesivní požadavky. Svědecká výpověď osoby oprávněné jednat za společnost Bibby Financial Services nebyla provedena, jelikož by nebyla s to objasnit ve věci relevantní skutečnosti. Žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, jež by mu umožnily daňovou účinnost předmětných výdajů prokázat. Svědci J. R., R. K. a L. R. nevypověděli nic ke konkrétním obchodním případům, a dané svědecké výpovědi tak nebyly s to prokázat tvrzení žalobce právě k těmto obchodním případům. Pro přiznání nutných, tzv. esenciálních nákladů, je třeba mít nejprve ve věci postaveno na jisto, že dané plnění, jež nutné náklady muselo z logiky věci obsahovat, bylo skutečně provedeno, což ve zde projednávané věci prokázáno nebylo. Dále pak pro uplatnění institutu esenciálních nákladů musí být předmětná daňová povinnost stanovena podle pomůcek.

### III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

### III. A) Nepřezkoumatelnost

6. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, jelikož nejsou zřejmé důvody, na základě nichž žalovaný napadá daňovou uznatelnost předmětných nákladů. Žalovaný totiž odkazuje hned na několik důvodů pro odepření daňové uznatelnosti nákladů, přičemž není seznatelné, který z důvodů je pro správce daně, resp. žalovaného určující.
7. Soud dospěl k závěru, že žalobci nebyly uznány předmětné náklady jako daňově účinné na základě konkrétních závěrů správce daně, resp. žalovaného. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 6. 2018, č. j. 1072202/18/2912-60564-706071 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vždy u každého ze zpochybněných plnění přezkoumatelným způsobem odůvodnil závěr, že nemá za prokázané, že by se dané plnění uskutečnilo. Důvody uvedené správcem daně konzistentně směřují k závěru o neprokázání existence poskytnutých plnění. V závěru části zprávy o daňové kontrole, ve které se správce daně věnoval každému jednotlivému plnění zvláště, je vždy uvedeno, že důvodem pro neuznání daňové účinnosti plnění je neprokázání existence tohoto plnění. I když správce daně v textu odůvodnění uvádí, že nebylo prokázáno, že by plnění byla dodána tvrzeným dodavatelem, nebo že se plnění neuskutečnila, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, soud souhlasí s žalovaným, že tyto situace jsou podřaditelné pod závěr zpochybňující celkovou existenci plnění. Jestliže se totiž předmětné plnění vůbec neuskutečnilo, současně bezpochyby také platí tvrzení, že předmětné plnění nemohlo být dodáno deklarováním dodavatelem nebo že plnění nebylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno. Důležité je, že správce daně u každého plnění nakonec uvádí finální závěr, že nebylo prokázáno, že se předmětné plnění uskutečnilo.
8. Obdobně lze hodnotit také srozumitelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v něm opět jednotlivě věnuje zpochybněným plněním, rekapituluje závěry správce daně, a současně se zabývá také hodnocením svědecké výpovědi L. R. V závěru každé části napadeného rozhodnutí pak uvádí, že se ztotožnil s názorem správce daně stran neprokázání existence předmětných plnění, resp. že předmětná plnění nebyla uskutečněna. Soud je tak přesvědčen, že žalobce nemohl pochybovat o důvodech pro daňovou neúčinnost jím deklarováných nákladů. Odůvodnění a závěry daňových orgánů jsou konzistentní a srozumitelné. Ostatně ani samotnému žalobci očividně nečiní problémy vést se závěry daňových orgánů věcnou polemiku. Napadené rozhodnutí tudíž není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.
9. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal odvolací námitky žalobce. Žalovaný se podle soudu vypořádal se všemi námitkami žalobce vznesenými v odvolání, resp. doplnění odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).
10. Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13; všechna zde citovaná judikatura je dostupná na [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz), respektive <http://nalus.usoud.cz>), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50).

11. V projednávané věci je faktické vypořádání mnohých odvolacích námitek obsaženo v provedeném hodnocení zjištěného skutkového stavu žalovaným. Nebylo proto chybou žalovaného, nevyjádřil-li se explicitně ke každému dílčímu argumentu či skutečnosti, neboť je z jeho odůvodnění zjevné, jak hodnotil namítanou skutečnost a že ji hodnotil odlišně od žalobce. Uvedené lze vztáhnout zejména na námitku nesprávného hodnocení svědecké výpovědi J. R., námitku excesivních požadavků správce daně a námitku opomenutí předložených fotografií.
12. Za nedostatečné nelze považovat ani vypořádání odvolací námítky o tendenčním hodnocení svědeckých výpovědí, uvedené na str. 9 a 10 doplnění odvolání ze dne 11. 9. 2018, neboť z provedeného hodnocení žalovaného jasně plyne, jak a z jakých důvodů jednotlivé svědecké výpovědi hodnotil a k jakým závěrům na základě provedeného hodnocení dospěl. Soudu není zřejmé, jak podrobněji by se měl žalovaný k námitce tendenčního hodnocení věnovat, neshledal-li hodnocení výpovědí provedených správcem daně tendenčním a sám uvedl jejich přezkoumatelné posouzení. Nadto se k dané námitce opět souhrnně vyjádřil v bodě 80 napadeného rozhodnutí.
13. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Žalobce ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů. Tomu odpovídá i přesvědčení žalobce o nedostatečném vypořádání odvolací námítky o neodpovídajících právních a skutkových závěrech správce daně vzhledem ke skutkovým zjištěním. Tuto námitku žalobce vznáší i přesto, že z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, jaká skutková zjištění a proč vzal žalovaný za prokázaná a k jakým závěrům dospěl, přičemž v bodech 19 – 28 a 81 – 84 napadeného rozhodnutí žalovaný žalobci neopomněl vysvětlit princip rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, ani odůvodnit jeho aplikaci na projednávanou věc. Nelze tedy mít za to, že by správní orgány řádně neprovedly nebo nehodnotily důkazy či že se žalovaný odvolacím námitkám vzneseným v této souvislosti nevěnoval. Jak uvedl soud výše, samotnou zákonností provedeného posouzení skutkového stavu věci se bude zabývat v rámci věcného přezkumu.

14. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci v jeho námitce, že po celou dobu daňového řízení nebyl schopen jednoznačně identifikovat, v čem konkrétně spočívají pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, a jaké skutečnosti měl tedy prokazovat. Jak již soud uvedl výše, z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jako celku vyplývá jednoznačný závěr o tom, které skutečnosti, potřebné pro uznání nákladů jako daňově účinných, nebyly žalobcem prokázány. Nadto dle názoru zdejšího soudu byl žalobce s těmito skutečnostmi seznámen již v rámci výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1534363/16/2912-60564-70671 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), ve které správce daně explicitně v bodech žalobci vyjmenoval, jaké skutečnosti požaduje u plnění od jednotlivých dodavatelů předložit / prokázat (srov. zejména str. 3 a 4; příkladmo lze uvést faktické poskytnutí plnění dodavatelem a jeho přijetí odběratelem, místo poskytnutí plnění, způsob přepravy, osobu přepravce, osobu, která plnění zajišťovala, osoby účastnící se předání a převzetí, způsob stanovení ceny za předmět plnění, způsob kontroly kvality plnění) a z jakých důvodů.
15. Na druhou stranu soud přisvědčil žalobci v jeho námitce, že se žalovaný nikterak nezabýval provedením důkazu navrženými fotografiemi realizovaných zakázek. Žalobce v doplnění odvolání ze dne 29. 10. 2018 navrhl mimo jiné také provedení důkazu fotografiemi realizovaných zakázek, kterými chtěl prokázat využití práškových barev na hasícím zařízení či finální produkt prefabrikace potrubí. Žalovaný se navrženým důkazem nezabýval, nepřistoupil k jeho provedení, a to ani za situace, kdy v rámci odvolacího řízení již doplňoval provedené dokazování. Je pravdou, že správní orgán nemusí vyhovět každému návrhu na provedení důkazu, případné neprovedení důkazu však musí řádně a přesvědčivě odůvodnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2020, č. j. 2 As 243/2020-28). Tak se však v předmětné věci nestalo, jelikož napadené rozhodnutí neobsahuje jakoukoliv zmínku o daných fotografiích. Protože žalovaný neprovedl žalobcem navržený důkaz fotografiemi, tyto fotografie nijak nehodnotil a svůj postup řádně neodůvodnil, zatížil své rozhodnutí částečně vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019-42; část judikatury (např. rozsudek ze dne 24. 1. 2019, č. j. 7 As 1/2018-32) toto pochybení hodnotí jako závažnou procesní vadu, její důsledky jsou ovšem shodné]. Nešlo přitom o případ důkazu zjevně nadbytečného například s ohledem na to, že by prokazovaná skutečnost byla již dostatečně prokázána jinými důkazy. Naopak v tomto případě žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Důkazy navrhované za účelem unesení důkazního břemene tedy nebyly zjevně irelevantní. Nakolik tyto důkazy mohou prokázat žalobcova tvrzení, lze přitom hodnotit až po seznámení s jejich obsahem. Neprovedení navrženého důkazu a nezdůvodnění takového postupu proto mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
16. Zde je potřeba dodat, že navrženými fotografiemi chtěl žalobce prokázat existenci dodávky práškových barev (to potvrzuje i obsah žaloby, kde je opomenutí tohoto důkazu explicitně zmiňováno pouze ve vztahu k tomuto plnění), která měla proběhnout ve zdaňovacím období roku 2012. Vada nepřezkoumatelnosti se tak vztahuje pouze k tomuto zdaňovacímu období a příslušnému platebnímu výměru ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1173826/18/2912-50521-704170. V napadeném rozhodnutí žalovaný rozhodoval o odvolání proti třem platebním výměrům za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. O odvolání proti korespondujícímu platebnímu výměru žalovaný rozhodl vždy samostatným výrokem. Jelikož lze jednotlivé části napadeného rozhodnutí od sebe oddělit, je nutno uzavřít, že nepřezkoumatelnost se týká pouze výroku I. napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný potvrdil platební výměr

ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1173826/18/2912-50521-704170. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se nevztahuje na zbylé dva výroky napadeného rozhodnutí.

17. S ohledem na skutečnost, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je toliko částečná, soud přezkoumal také věcné otázky předmětného sporu v tom rozsahu, v němž to částečná nepřezkoumatelnost rozhodnutí umožňovala.

### *III. B) Absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání*

18. Žalobce spatřuje podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že nebyl správcem daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Má tak za to, že mu daňovými orgány nemohla být uložena povinnost hradit penále.
19. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.
20. V návaznosti na námitku žalobce je nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. K této otázce se již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud. Ustálenou judikaturu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, či rozsudky ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS) k dané otázce lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy. Možnost vydání výzvy se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří. Vydání výzvy není automatickou povinností správce daně před tím, než zahájí daňovou kontrolu, jak se mylně domnívá žalobce.
21. Soud dává za pravdu žalovanému, že správce daně v době zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 6. 1. 2016, neměl žádné poznatky o skutečnostech a důkazech nasvědčujících budoucímu doměření daně žalobci, a nebyl proto povinen, ba ani oprávněn, vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Veškerá plnění byla žalovaným prověřována teprve po zahájení daňové kontroly. Ani sám žalobce neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které snad měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici, a které by byly natolik silnými poznatky, na základě nichž by správce daně mohl důvodně předpokládat doměření daně, tedy o nesprávnosti poslední známé daně. Pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak v projednávané věci nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením. Z tohoto důvodu nelze v dané věci shledat ani překážku pro uložení povinnosti žalobci uhradit penále. Námitku žalobce tedy soud shledal nedůvodnou.

### *III. C) Neprokázání existence daňově účinných nákladů*

22. Soud následně přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí, při kterém se v první řadě zaměří na skutkový stav, který byl v daňovém řízení zjištěn. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
23. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce 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, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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)].
24. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze 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 údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
25. Podle § 24 odst. 1 ZDP 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. Toto ustanovení stanoví podmínky daňové uznatelnosti jakýchkoli nákladů. Z ustálené judikatury (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111), vyplývá algoritmus pro určení daňově účinných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP spočívající v postupném zjišťování, zda 1) výdaje poplatník skutečně vynaložil, 2) zda je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) zda byly vynaloženy ve zdaňovacím období a 4) zda je

za výdaje považuje zákon. V tomto případě správce daně, resp. žalovaný, popřeli již skutečnost, že žalobce předmětné výdaje skutečně vynaložil.

26. Jelikož žalobce namítá, že žalovaný nezohlednil vynaložení daňově účinných nákladů v rozporu se zákonem, soud přistoupil k přezkoumání jednotlivých neuznaných plnění.
27. Žalobce uplatnil v základu daně za zdaňovací období roku 2012 náklady ve smyslu 24 odst. 1 ZDP za dodávky práškových barev od dodavatele Leguan Powders, a. s. (dále jen „Leguan Powders“), v celkové výši 240 300 Kč. Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně uvedl, že z předloženého účetnictví žádným způsobem nevyplývalo, že by byly dodávky práškových barev skutečně dodány společností Leguan Powders, že by je žalobce obdržel, kdo zajistil jejich přepravu, a jakým způsobem sloužily k ekonomické činnosti žalobce. Proto vyzval žalobce k prokázání těchto skutečností.
28. Dle názoru soudu žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením účetnictví, jehož úplnost byla nicméně dostatečně zpochybněna správcem daně. Žalobce předložil toliko přijaté faktury, které předmět plnění označují pouze slovy „prášková barva“. Evidence žalobce neobsahovala žádné další informace týkající se dodávek barev. Nebylo zřejmé, kdo barvy dodal, kdo je za žalobce převzal, a zejména jakým způsobem žalobce předmětné barvy použil k dosažení zdanitelného příjmu. Soud rozumí tomu, že se jedná o druhově určené zboží, nicméně i v těchto případech lze množství a druh zboží konkretizovat pomocí jeho váhy, objemu, barvy, krycích vlastností apod. K tvrzení žalobce, že s ohledem na použitou techniku nelze předem určit množství spotřebované barvy, soud dodává, že i když nepovažuje tuto argumentaci žalobce za zcela uvěřitelnou, musí být minimálně *ex post* zřejmé, jaké množství konkrétní barvy bylo spotřebováno. V opačném případě by totiž žalobce nemohl požadovat po svých odběratelích platbu za spotřebovanou barvu. Soud tak uzavírá, že charakter barev jako druhově určeného zboží žalobci nebránil v tom, aby mohl vést lepší evidenci stran využití barev v jeho ekonomické činnosti. Nejedná se proto ze strany správce daně o jakkoliv excesivní požadavek. Stejně lze nahlížet také na požadavek k prokázání osoby provádějící přepravu zboží nebo osoby, jež zboží u žalobce převzala, jelikož o obou těchto skutečnostech se obvykle vedou záznamy. Soud tak uzavírá, že správce daně uvedl konkrétní a důvodné pochyby stran úplnosti předloženého účetnictví, čímž přesunul důkazní břemeno zpět na žalobce. Současně nelze hodnotit požadavky správce daně na prokázání sporných skutečností jako excesivní, či vágní a obecné.
29. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobce tvrdil, že přepravu zajistila společnost Leguan Powders, zboží za žalobce převzal P. J. a poté bylo uloženo ve skladu v Radošově. Tato tvrzení však žalobce nepodložil žádnými důkazy. Dále žalobce uvedl, že práškové barvy byly použity k lakování materiálu na jednotlivé zakázky, k čemu doložil konkrétní vydané faktury na odběratele. Z těchto faktur nicméně není patrné, čeho se fakturovaná plnění týkala a jaké barvy, v jakém množství byly v případě jednotlivých zakázek spotřebovány. Žalobce tudíž pochybnosti správce daně neodstranil.
30. Správce daně navíc zjistil, že úhradu za část plnění žalobce zaslal na bankovní účet č. 185000241/0300, Leguan Powders však není majitelem ani disponentem tohoto účtu. Dvě z předmětných faktur (č. DF/277/12 a DF/138/12) žalobce uhradil na účet faktoringové společnosti Bibby Financial Services. Soud souhlasí s hodnocením správce daně, že nebylo třeba provést navržený výslech osoby oprávněné jednat za tuto společnost, protože i kdyby tato osoba potvrdila, že část pohledávek byla na Bibby Financial Services postoupena, daný

výslech nemůže potvrdit, že předmětné plnění bylo skutečně realizováno. Daný výslech by tak nemohl žalobci dopomoci k unesení důkazního břemene.

31. V rámci odvolacího řízení však žalobce kromě výše uvedeného navrhl také provedení důkazu fotografiemi realizovaných zakázek. Jak již soud uváděl výše, žalovaný se s tímto důkazním návrhem řádně nevypořádal a zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Otázka, zda žalobce svá tvrzení řádně prokázal tak nemůže být v tuto chvíli definitivně posouzena. Konečný závěr ohledně unesení důkazního břemene může být učiněn až poté, co žalovaný dokazování doplní nebo návrh důkazu jinak řádně vypořádá, což bude předmětem dalšího průběhu řízení.
32. Žalobce dále uplatnil v základu daně za zdaňovací období roku 2013 náklady ve smyslu 24 odst. 1 ZDP za služby prefabrikace potrubí od dodavatele J. D. v celkové výši 119 186 Kč. Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně uvedl, že z předloženého účetnictví žádným způsobem nevyplývá, že dodavatel služby skutečně poskytl, že je žalobce v daném zdaňovacím období skutečně spotřeboval ve vztahu k realizovaným plněním a jakým způsobem sloužily k činnosti daňového subjektu. Proto vyzval žalobce k prokázání těchto skutečností.
33. Dle názoru soudu žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením účetnictví, jehož úplnost byla nicméně dostatečně zpochybněna správcem daně. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobce tvrdil, že prefabrikaci potrubí provedli zaměstnanci J. D. v žalobcově dílně v Radošově. Tato tvrzení však žalobce nepodložil žádnými důkazy.
34. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že J. D. je pro svého správce daně nekontaktní, za prověřovaná zdaňovací období navíc nepodal daňová tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Krajský soud předně nesouhlasí se žalobcem v tom, že by právě na tomto zjištění správce daně, resp. žalovaný, vystavěl závěr o odmítnutí daňové účinnosti předmětného plnění. K odepření nároku na započtení nákladu totiž došlo na základě toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran skutečnosti, že mu byla prefabrikace potrubí v předmětném zdaňovacím období skutečně poskytnuta. Nekontaktnost J. D. byla správcem daně konstatována proto, aby bylo zřejmé, že ani u dodavatele žalobce nebylo možné ověřit faktické dodání plnění. Zjištěná nekontaktnost J. D. tudíž žalobci není kladena k tíži, avšak současně mu zjevně nepomohla k unesení důkazního břemene. Navíc u místně příslušného správce daně byl J. D. registrován pouze k dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání a není registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nemá tedy zaměstnance.
35. V odvolacím řízení žalovaný provedl výslech L. R., zaměstnance společnosti Minimax GmbH & Co. KG (dále jen „Minimax“), která byla v předmětných zdaňovacích obdobích významným odběratelem žalobce. Výpověď svědka měla objasnit, jaké dodávky a služby společnost Minimax od žalobce odebírala a s jakými subdodavateli žalobce spolupracoval. Dle názoru soudu však ani tato svědecká výpověď neprokázala poskytnutí služby prefabrikace potrubí dodavatelem J. D. Svědek nebyl schopen potvrdit rozsah plnění, množství či druh použitého materiálu, nebo uvést, ke které konkrétní zakázce mělo poskytnuté plnění sloužit. Ze svého postavení svědek předmětné skutečnosti nemohl dostatečně konkrétně potvrdit, neboť J. D. neznal.
36. Dle názoru krajského soudu žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením faktur. Správce daně však dostatečně zpochybnil úplnost účetnictví, jelikož z něj nevyplývalo faktické poskytnutí plnění, ani jeho upotřebení žalobcem v rámci jeho činnosti, čímž

důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Ten však již nepředložil jakékoliv další důkazy, kterými by pochyby správce daně odstranil. Soud se tak ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran faktické realizace prefabrikace potrubí J. D.

37. Žalobce dále uplatnil v základu daně za zdaňovací období roku 2014 náklady ve smyslu 24 odst. 1 ZDP za dodávku trubek od dodavatele IRON DESIGN, SE (dále jen „IRON DESIGN“) v celkové výši 738 700 Kč. I přesto, že žalobce v rámci daňové kontroly předložil jmenný výčet odběratelů a k nim patřících vystavených faktur, správce daně konstatoval, že nelze jednoznačně určit vazbu mezi dodaným materiálem a materiálem použitým na konkrétní zakázce, jelikož na uvedených fakturách není zřejmý předmět fakturace a jeho použité množství na jednotlivé zakázky ve vztahu k uplatněným nárokům. Z výpovědi R. K., jednatele IRON DESIGN, vyplynulo, že společnost má pouze formální sídlo, nemá ve svém vlastnictví nebo nájmu žádné nemovitosti a nemá zaměstnance. V předmětných transakcích vystupovala jako zprostředkovatel. Kvalita dodaných trubek neodpovídala dle svědka objednaným trubkám, protože byly objednány trubky bezešvé, avšak dodány byly ty se švem. Jelikož z výpovědi svědka nevyplývá, jak byly trubky reklamovány, vznikly správci daně pochybnosti, zda byla předmětná dodávka ve skutečnosti finálně realizována. Soud důvodné pochybnosti správce daně potvrzuje. V předmětné věci bylo prokázáno, že nějaké trubky sice byly dodány, současně se však nemohlo jednat o materiál, který by žalobce použil ke své ekonomické činnosti, a nebylo tvrzeno dodání materiálu jiného. O předmětné transakci tudíž svědčí pouze daňové doklady žalobce o dodání nezpůsobitelného materiálu, lze proto pochybovat o samotném dodání vhodných trubek. Soud se proto přiklonil k názoru správce daně, že tyto daňové doklady byly zpochybněny a důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce.
38. Pochyby žalobce umocňuje také nestandardní způsob průběhu předmětné transakce. První dodávku trubek fakturoval J. D. dne 27. 3. 2014 společnosti IRON DESIGN, která tuto dodávku ve zcela totožném rozsahu fakturovala žalobci 24. 3. 2014, tedy o tři dny dříve. Další dodávka trubek byla fakturována J. D. společnosti IRON DESIGN, která ji opět v totožném rozsahu v ten samý den fakturovala žalobci. Poslední dodávka byla J. D. opět fakturována společnosti IRON DESIGN, která ji o den dříve ve stejném rozsahu fakturovala žalobci. Mimo časový nesoulad je v řetězci zřejmé také nepatrné navyšování fakturovaných hodnot dodávek.
39. V průběhu daňové kontroly žalobce nepředložil žádné další důkazy k prokázání svých tvrzení. V odvolacím řízení žalovaný provedl výslech L. R., zaměstnance společnosti Minimax, která byla v předmětných zdaňovacích obdobích významným odběratelem žalobce. Výpověď svědka měla objasnit, jaké dodávky a služby společnost Minimax od žalobce odebírala a s jakými subdodavateli žalobce spolupracoval. Dle názoru soudu však ani tato svědecká výpověď neprokázala dodání trubek společností IRON DESIGN. Svědek nebyl schopen potvrdit rozsah plnění, množství či druh použitého materiálu, nebo uvést, ke které konkrétní zakázce mělo poskytnuté plnění sloužit. I když společnost IRON DESIGN znal, jeho výpověď se pohybovala v příliš obecném duchu na to, aby mohla prokázat faktické uskutečnění konkrétního obchodního případu.
40. Dle názoru krajského soudu žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením faktur. Správce daně však dostatečně zpochybnil věrohodnost předložených dokladů na základě výše uvedených důvodů, čímž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Ten však již nebyl schopný předložit jakékoliv další důkazy, kterými by pochyby správce daně odstranil. Soud

se tak ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran faktické realizace dodávky trubek, které by byly použitelné v rámci zakázek žalobce, společností IRON DESIGN.

41. Žalobce dále uplatnil v základu daně za zdaňovací období roku 2014 náklady ve smyslu 24 odst. 1 ZDP za montážní práce od dodavatele JR HIGHLANDER, s. r. o. (dále jen „JR HIGHLANDER“) v celkové výši 477 000 Kč. V rámci daňové kontroly správce daně zpochybnil úplnost předloženého účetnictví, jelikož z něj nevyplývalo, zda byly v daném účetním období montážní práce vyfakturovány, kým byly skutečně provedeny a na jaké konkrétní realizované zakázky byly montážní práce spotřebovány. Žalobce neprokázal smluvní vztah s JR HIGHLANDER, předání prací proběhlo ústně. Dle tvrzení P. J., který byl v daném období současně jednatelem žalobce a JR HIGHLANDER prováděli dané práce zaměstnanci společnosti JR HIGHLANDER. Na základě výzvy ze dne 3. 2. 2016, č. j. 156515/16/2912-60564-706071, zaslané společnosti JR HIGHLANDER, tato společnost uvedla, že montážní práce zajistila subdodavatelsky. V tomto řetězci navíc nebyly předmětné práce fakturovány standardním způsobem. Existují totiž rozpory mezi jednotlivými daty fakturace, stejně tak hodnoty fakturované jednotlivými články vykazují zápornou výši. Soud dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že svědecká výpověď J. R. neprokazuje faktickou realizaci montážních prací, ani nevyvrací pochybnosti správce daně. Svědek sice vypověděl, že žalobce i P. J. zná a dlouhodobě s nimi spolupracoval, neuvedl však žádné konkrétní informace k dodání předmětných montážních prací. Obdobně soud hodnotí také svědeckou výpověď L. R., který také k předmětnému plnění neuvedl žádné konkrétní informace a realizaci montážních prací nepotvrdil, v čemž se soud shoduje s žalovaným. Soud se s hodnocením žalovaného neztotožňuje pouze v okrajové otázce, která však nemá vliv na výsledné hodnocení unesení důkazního břemene žalobcem. Dle názoru soudu svědek toliko uvedl, že je možné, že nějaké plnění JR HIGHLANDER dodával přímo společnosti Minimax. Z toho však nelze s jistotou vyvozovat, že by svědek potvrdil, že žalobce nebyl součástí předmětného řetězce. I přes tuto neshodu se soud ztotožnil s (pro spor rozhodným) hodnocením žalovaného, že svědecká výpověď nepotvrdila realizaci montážních prací, a ani nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů.
42. Soud se neztotožnil ani s dalšími námitkami žalobce týkajícími se plnění od JR HIGHLANDER. Ze zprávy o daňové kontrole je zcela zřejmé, jaké skutečnosti správce daně zpochybňoval. Dle soudu není nijak matoucí, když se správce daně ptal na kvalitu provedené práce, na úpravu odpovědnosti za vady provedených prací či odpovědnosti z prodlení a poté zpochybnil samotnou fakticitu provedení plnění. Pochybnosti správce daně o existenci plnění totiž mohou být vedle nedostatku důkazů o realizaci transakce výrazně podporovány také dalšími nestandardnostmi transakce, ať už ve vztahu k jejímu smluvnímu zajištění, způsobu sjednání či konkrétním okolnostem tvrzené realizace. Také odpovědi daňového subjektu na tyto otázky proto mohou být významné pro celkové vyhodnocení toho, nakolik jsou pochybnosti správce daně na místě.
43. Důvodnou není ani námitka, že napadené rozhodnutí je nezákonné proto, že daňové orgány nepochybnily úhradu daňové povinnosti společnosti JR HIGHLANDER. Předmětem nyní posuzované věci je neprokázání existence daňově účinných nákladů žalobcem. Daňové řízení se tak týkalo pouze žalobce a jeho daňových povinností. Nebylo úkolem daňových orgánů, aby zároveň zpochybňovaly dodržování daňových povinností dodavatele žalobce. Není pochopitelně vyloučeno, aby v souvislosti s touto věcí daňové orgány prověřovaly také daňové povinnosti dalších subjektů, nicméně i tak by byly výsledky jednotlivých

daňových řízení na sobě nezávislé. Skutečnost, že žalobce nebyl schopen realizaci plnění prokázat, totiž nevylučuje, že by jiný subjekt v jiném řízení obdobné, související, či dokonce shodné plnění naopak byl schopen prokázat.

44. V neposlední řadě se soud neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že v rámci odvolacího řízení ve věci DPH žalovaný akceptoval, že došlo k přijetí plnění. Argumentace žalobce je zavádějící, jelikož v řízení o DPH žalovaný přezkoumával zcela jiná plnění mezi žalobcem a JR HIGHLANDER. Z bodu 25 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29321/19/5300-22441-708274, vyplývá, že v dané věci se žalovaný zabýval plněními od JR HIGHLANDER dle daňových dokladů č. DF19/13, DF/34/13, DF35/13, DF/36/13, DF/38/13, DF/39/13, DF/78/13, DF/79/13, DF/80/13, DF/81/13, DF/82/13, DF/144/13, DF/289/13, DF/360/13. V projednávané věci žalovaný, resp. správce daně, popřel plnění dle daňového dokladu č. DF/423/14. Je tedy zřejmé, že se jedná o různá plnění uskutečněná dokonce i v jiných zdaňovacích obdobích. Žalovaný tak nebyl nikterak vázán svým údajným předchozím hodnocením předmětného obchodu.
45. Dle názoru krajského soudu žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením faktury. Správce daně však dostatečně zpochybnil věrohodnost předloženého účetnictví na základě výše uvedených důvodů, čímž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Ten však již nebyl schopný předložit jakékoliv další důkazy, kterými by pochyby správce daně odstranil. Soud se tak ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran faktické realizace montážích prací společností JR HIGHLANDER.

### *III. D) Zohlednění tzv. esenciálních výdajů*

46. Žalobce namítá, že daňové orgány zpochybňují jím uplatněné náklady, avšak současně nerozporují uskutečnění jednotlivých zakázek. Je tak podle něj zřejmé, že muselo dojít k vynaložení nějakých nákladů na realizaci těchto zakázek, což daňové orgány zcela opomíjejí. Žalobce proto uvádí, že mu měly být uznány minimálně tzv. esenciální výdaje, které musel bezpochyby vynaložit k dosažení zdanitelných příjmů.
47. K této námitce soud dodává, že princip tzv. esenciálních výdajů se uplatní pouze v případě, že je daň stanovována podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). V projednávaném případě bylo v rámci daňové kontroly ve zdaňovacím období roku 2012 vyloučeno 1,75 % z celkových nákladů, ve zdaňovacím období roku 2013 bylo vyloučeno 0,87 % z celkových nákladů a ve zdaňovacím období roku 2014 bylo vyloučeno 13,94 % z celkových nákladů. Účetnictví tak nebylo zpochybněno jako celek, jelikož daň bylo možno stanovit dokazováním. Nebyl proto důvod stanovit daň podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39). Jelikož nedošlo ke stanovení daně podle pomůcek, nemohly být uznány tzv. esenciální výdaje. Argumentace žalobce tudíž není důvodná.

### **IV. Shrnutí a náklady řízení**

48. Soud shrnuje, že napadené rozhodnutí shledal ve výroku I. nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a ve zbytku žalobu neshledal důvodnou. Přistoupil proto ke zrušení výroku I. napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Ve zbytku soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Na žalovaném zejména bude, aby doplnil řízení o všechny žalobcem navržené důkazy nebo řádně odůvodnil, proč tyto důkazy neprováděl.

49. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. Měl-li úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Žalobce byl ve věci pouze částečně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu poměrné části nákladů řízení vůči žalovanému. Napadené rozhodnutí se týkalo odvolání proti třem platebním výměrům, přičemž soud napadené rozhodnutí zrušil v rozsahu jednoho z platebních výměrů, tedy v rozsahu jedné třetiny. Jelikož žalobce brojil proti celému napadenému rozhodnutí, dospěl soud k názoru, že v této snaze byl úspěšný také v rozsahu jedné třetiny. Proto mu ve stejném rozsahu přiznal také náhradu nákladů řízení (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č. j. 5 Afs 99/2013-41). Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepis žaloby) 2 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 2 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 1 428 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce by tak činila 11 228 Kč. Poměrná část ve výši jedné třetiny pak představuje částku 3 743 Kč (zaokrouhлено na celé koruny). Žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud přes jeho částečný úspěch ve věci náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí 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 31. července 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu