



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **FISS Group, spol. s r.o.**
IČO: 26276305
Nová 1355, 688 01 Uherský Brod
zastoupená advokátkou Mgr. Lenkou Zbytovskou
Grymov 37, PSČ 751 21

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 12962/20/5200-11432-711891,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Soud musel znovu posoudit, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně faktické realizace plnění spočívajícího v generální opravě

strojů odparky údajně přijatého od deklarovaného dodavatele ve zdaňovacím období roku 2013. Vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 2 Afs 184/2022-48, se soud zaměřil hlavně na to, zda k unesení důkazního břemene žalobkyně mohly přispět informace plynoucí ze stavebního deníku, který v daňovém řízení předložila.

II. Rozhodnutí správních orgánů a dosavadní procesní vývoj věci

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 10. 2018 žalobkyni z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014. Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 31. 3. 2020, č. j. 12962/20/5200-11432-711891, zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně o zvýšení výsledku hospodaření o 4 526 000 Kč ve zdaňovacím období 2013 a o 3 921 702,30 Kč ve zdaňovacím období 2014 z důvodu neprokázání faktické realizace řady plnění údajně přijatých od společnosti Open Space s. r. o. („společnost Open Space“). V roce 2013 mělo jít o dodávky desek a poskytování služeb (úprava energetického hospodářství, denitrifikace, odsíření a odprášení spalin a generální oprava strojů odparky). V roce 2014 pak mělo jít o dodávky různého zboží (barvy, dřevo, sádkokartonové a stavební desky, ložní prádlo, záclony, bednění, stavební stojky) a služeb (vypracování finančně ekonomických analýz, studie proveditelnosti pro účely dotací, výstavba haly Kuřim, provizní odměna a odměna za zprostředkování).
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že provedené dokazování ukázalo takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzené služby a dodávky materiálu neuskutečnily tak, jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně neprokázala, co konkrétně bylo předmětem fakturace a neodstranila přetrvávající pochybnosti o tom, že tato nekonkrétně určená plnění pro žalobkyni v deklarovaném rozsahu a ceně uskutečnila právě ta osoba, kterou formálně uvádí předmětné daňové doklady jako dodavatele, tj. společnost Open Space. Ani neprokázala, že by plnění fakticky poskytla jiná osoba než ta formálně deklarovaná. Žalovaný dále doplnil, že pokud v řízení existují vážné pochybnosti o tom, že plnění dodal na dokladu deklarovaný dodavatel, má daňový subjekt možnost prokázat, že plnění se odehrálo jinak. Identita dodavatele však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nepochybnitelným způsobem. Uvedená situace však v řízení nenastala. Žalobkyně ani netvrdila, že by k dodávkám došlo jiným způsobem.
5. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 36/2020-105, její žalobu zamítl. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti Open Space ani daňovou uznatelnost na něj vynaložených výdajů. Za důvodnou nepovažoval ani námitku týkající se uznatelnosti minimálních nutných nákladů.
6. Rozsudkem ze dne 13. 11. 2023, č. j. 2 Afs 184/2022-48, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu pro jeho částečnou nepřezkoumatelnost. Krajský soud se podle Nejvyššího správního soudu nedostatečně vypořádal s námitkou žalobkyně, podle které stavební deník jednoznačně dokazuje, že práce spočívající v generální opravě strojů odparky ve výši 2 085 000 Kč ve zdaňovacím období 2013 pro společnost Yog s.r.o. („společnost Yog“) provedla společnost Open Space. Krajský soud ve svém rozsudku pouze stručně uvedl, že ze stavebních deníků neplyne rozsah provedených prací ani to, zda je provedla společnost Open Space. Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že nevysvětlil, z jakých

důvodů zápisy nepovažoval za přesvědčivé a proč podle něj nepodporují stěžovatelčino tvrzení o tom, že dodavatelem plnění byla společnost Open Space. Ve zbytku však dal krajskému soudu za pravdu.

III. Žaloba a vyjádření žalobkyně k rozsudku Nejvyššího správního soudu

7. Žalobkyně zejména namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil důkazy. Správce daně i žalovaný učinili svůj závěr ohledně neoprávněnosti nákladových položek žalobkyně pouze na základě toho, že podle jejich názoru existují rozpory ve svědeckých výpovědích a dále toho, že společnosti, se kterými žalobkyně spolupracovala, správně nevedly daňovou evidenci, neplnily své daňové povinnosti a poté byly zrušeny s likvidací. Žalobkyně má za to, že i přes určité rozpory a nepřesnosti lze na základě svědeckých výpovědí učinit zcela jasný závěr, že fakturace byla řádná a že k provedení prací došlo tak, jak deklarují daňové doklady.
8. Správní orgány kladou žalobkyni za vinu skutečnosti, které nemohla nijak ovlivnit. Nemohla totiž vědět, že společnost Open Space nevykazovala a neplnila řádně své daňové povinnosti a byla nekontaktní. Správce daně by měl posuzovat okolnosti, které existovaly v době spolupráce, nikoliv po jejím ukončení. Pro žalobkyni byla tato společnost kontaktní, neměla problém se s ní spojit. Nemusela tedy ověřovat její skutečné sídlo apod.
9. Žalobkyně předložila veškeré doklady, které prokazují, že spolupráce proběhla tak, jak deklarovala v daňových dokladech. Svědecké výpovědi osob podle žalobkyně prokazují, že spolupráce mezi společnostmi probíhala. Popisují jak. Správní orgány kladou na svědky vysoké požadavky ohledně jejich schopnosti uvést konkrétní informace a skutečnosti a popsat detaily obchodní spolupráce. Je v podstatě nemožné, aby s odstupem několika let svědek dokázal přesně určit osoby, které konkrétně pracovaly na zakázce, případně si pamatovat, jak se jim vyplácela odměna apod. Stejně tak není vůbec neobvyklé, že svědek nedokáže vyjmenovat všechny své dodavatele. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že jí správní orgány fakticky kladou za vinu, jakým způsobem byla společnost Open Space vedena a že jednatel ze své osoby v podstatě učinil před správním orgánem tzv. „bílého koně“. Žalobkyně převážně komunikovala s P. H., veškeré doklady byly v pořádku, společnost byla kontaktní.
10. Svědek T. (bývalý zaměstnanec společnosti Yog, pozn. soudu) ve své výpovědi uvedl mnoho podrobností ohledně toho, jaké práce a jakým způsobem se prováděly v Bojkovicích. Svědek viděl zaměstnance. Popsal, jak se na zakázce podílel pan H.. Jakými auty se jezdilo apod. Pouze si nevybavil přesný název firmy, která toto prováděla. Znal však osoby, které práci zařizovaly a pohybovaly se kolem. Uvedl, že to byli H. a Š. Přesná jména zaměstnanců si nepamatoval. Správní orgán však z této výpovědi přesto dovodil, že realizace plnění neprokazuje, resp. že se realizace zakázek účastnila společnost Eurosix Trade s.r.o. Tento závěr ale žalovaný nijak nevysvětlil. Jeví se jako nesprávný a v rozporu s výpovědí svědka. Také svědek S. potvrdil provedení prací a uvedl řadu podrobností ohledně průběhu realizace zakázky. Žalovaný však i v tomto případě – přestože výpověď tohoto svědka koresponduje s výpovědí svědka T. – učinil závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění od společnosti Open Space.
11. Ohledně prací na opravě strojního zařízení ODPARKA FARCK žalobkyně žalovanému předložila stavební deník, který jednoznačně dokazuje, že práce na opravě strojního zařízení provedla společnost Open Space zastoupená panem H. Společnost Open Space zde figuruje v několika zápisech. Jsou zde uvedeny vždy zúčastněné strany, zástupci zúčastněných stran

a vše stvrzují podpisy odpovědných zástupců. Za investora společnost Yog podepisoval zápisy pan T., který pravdivost podpisu a zápisu stvrdil svou svědeckou výpovědí. I z tohoto písemného důkazu v podobě stavebního deníku tak jednoznačně vyplývá, že práce provedla společnost Open Space. Přesto však žalovaný důkazy nesprávně vyhodnotil a učinil chybný závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, protože práce měla podle žalovaného provést jiná společnost než ta, kterou uvádí doklady. Žalovaný přitom nezpochybnil samotné provedení díla. Podle jeho názoru se pouze neprokázalo, že jej provedla osoba uvedená na dokladech. V takovém případě ale měl žalovaný uznat alespoň tyto náklady, případně určité minimální náklady na tomto díle. Je totiž jisté, že toto dílo bylo realizováno a žalobkyně za něj zaplatila.

12. V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu žalobkyně uvedla, že zápisy ve stavebním deníku jsou podle ní přesvědčivé, dostatečné a prokazují provedení prací společností Open Space. Žalobkyně již vysvětlila, proč na práce na odparce využila jako subdodavatele společnost OpenSpace. Pro žalobkyni bylo v daném okamžiku výhodnější jak finančně, tak i z hlediska odbornosti personálu a času využít na tyto specializované práce subdodavatele. Tomuto odpovídá i to, že dokončovací stavební práce již žalobkyně provedla sama. Subdodávky se na stavbách obdobného rozsahu využívají zcela běžně. Pokud by soud i přesto měl pochybnosti o provedení prací společností OpenSpace, žalobkyně navrhuje výslech Mgr. P. Š. a Ing. F., popř. paní Č. a opakovaný výslech pana H. a pana T., coby osob figurujících v zápisech ve stavebním deníku.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě a rozsudku Nejvyššího správního soudu

13. Žalobkyně v posuzovaném případě neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů a neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů. V průběhu dosavadního důkazního řízení se jí ani po doplnění důkazů v odvolacím řízení nepodařilo věrohodně objasnit, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem uvedených prací, co přesně bylo jejich předmětem, jaký byl jejich konkrétní rozsah a za jakou konkrétní cenu byly provedeny. V daném případě tedy žalobkyně neprokázala, co konkrétně bylo předmětem fakturace. Neodstranila přetrvávající pochybnosti o tom, že tato nekonkrétně určená plnění pro žalobkyni v deklarovaném rozsahu a ceně uskutečnila právě ta osoba, kterou formálně uvádí předmětné daňové doklady jako dodavatele, případně jiná osoba než ta formálně deklarovaná.
14. Žalovaný nesouhlasí s námitkou nesprávného a svévolného hodnocení důkazů v neprospěch žalobkyně, resp. porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalovaný i správce daně hodnotili veškeré důkazní prostředky. Každý jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Žalovaný coby odvolací orgán vyhodnotil i nově provedené důkazy.
15. K tvrzení žalobkyně, že s ohledem na určitý časový odstup provedených svědeckých výpovědí nelze po svědcích požadovat poskytnutí podrobností, žalovaný zdůraznil, že to byla právě žalobkyně, která navrhla provedení většiny svědeckých výpovědí. Vzhledem k tomu, že je povinností žalobkyně coby daňového subjektu zajistit si důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, je zcela na její úvaze, jaké důkazní prostředky k tomu zvolí. Nelze pak přičítat k tíži správci daně, resp. žalovanému, že provedené svědecké výpovědi pro jejich nekonkrétnost a obecnost, příp. rozporuplnost nemohly hodnověrně osvědčit uskutečnění posuzovaných plnění. Časový odstup mezi plněním a svědeckým výslechem by jistě mohl vysvětlovat dílčí nepřesnosti či zapomenutí

některých skutečností. To však v daném případě nenastalo. Svědci totiž odkazovali jeden na druhého a vzájemně si věřili, že je vše v pořádku. Jejich výpovědi byly pouze obecné.

16. Otázkou minimálních nákladů se žalovaný zabýval ve svém rozhodnutí. Dodal, že zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše. Vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu. V daném případě zde však nejsou podmínky pro zohlednění nutných výdajů.
17. K závěrům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že předložený stavební deník jednoznačně neprokazuje, že práce na opravě strojního zařízení ODPARKA FARCK provedla společnost Open Space zastoupená panem H. Touto otázkou se již žalovaný podrobně zabýval. Ve svém rozhodnutí poukázal na několik konkrétních nesrovnalostí plynoucích ze stavebního deníku, které žalobkyně nijak nevysvětlila:
 - záznamy provedené ve stavebním deníku v jiných dnech na jiných listech, jejichž fotokopie žalobkyně v odvolacím řízení nepředložila, vždy obsahují počty pracovníků, jejich jména, dobu strávenou na pracovišti a konkrétní provádění práce, což listy předložené žalobkyní neobsahují;
 - zápisy ve stavebním deníku končí dne 21. 11. 2013 předáním a převzetím zařízení odparka, přitom žalobkyně vystavila odběrateli Yog dne 11. 12. 2013 další fakturu č. 50139 na 2 012 200 Kč za výrobu a dodávku propojovacího zařízení (nerez potrubí) k odparce FARC, ale o této akci není ve stavebním deníku žádný zápis; stavební deník na listu č. 9 obsahuje označení opravované odparky „FARC 600/3T“, přitom žalobkyně uzavřela s odběratelem Yog rámcovou smlouvu o dílo ze dne 1. 10. 2013, která obsahuje označení opravované odparky „FARC EW:MOD 900/5T“;
 - zápisy ve stavebním deníku předcházejí datu uzavření této smlouvy o dílo.

S ohledem na tyto rozpory nebylo možné pouze na základě stavebního deníku jednoznačně bez jakýchkoliv pochybností určit, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem uvedených prací, co přesně bylo jejich předmětem, jaký byl jejich konkrétní rozsah a za jakou konkrétní cenu byly provedeny.

V. Další reakce žalobkyně

18. Ve své další reakci žalobkyně zpochybňuje tvrzení žalovaného ohledně neprůkaznosti záznamů ve stavebním deníku. Žalobkyně vysvětluje, že v areálu YOG Bojkovice se v souvislosti s odparkou prováděly celkem tři různé akce: (1) Nákup nové odparky FARCK od společnosti AMA s typovým označením FARCK 600/3T a následný prodej společnosti Yog; (2) „stavební úpravy uvnitř objektu“ a „Přístavba sušící věže“ podle smlouvy o dílo uzavřené dne 10. 1. 2013; a (3) „generální oprava a úprava odparky FARCK 600/3T a FARCK E: MOD FARCK 900/5T“ společností Open Space. Stavební deník se týká druhé z uvedených akcí. Není přitom pravdou, že by v něm nebyly jména a počet lidí, kteří prováděli stavební práce. V rámci poslední akce se jednalo o provedení generální opravy odparky FARCK 600/3T, při které se veškeré její díly repasovaly a určité komponenty upravovaly tak, aby je bylo možné doplnit, propojit a zkombinovat se starším typem odparky FARCK E:MOD FARCK 900/5T (kterou společnost YOG zakoupila dřív) a následně se stávající technologií výrobního prostoru v areálu YOG Bojkovice.
19. K nesrovnalosti v datu vystavení faktury za výrobu, dodávku propojovacího zařízení k odparce, na kterou odkazuje žalovaný, žalobkyně uvedla, že propojovací potrubí vyrobila a

převzala žalobkyně od společnosti Open Space zápisem ve stavebním deníku. Ovšem bez přivařené příruby, což bylo možné dokončit až po samotné instalaci potrubí mezi dvěma usazenými svislými tubusy, na což se musela provést kontrola všech rozvodů a zařízení odparky v místě výroby. Proto má faktura datum až k 11. 12. 2023. Montáž tubusů odparky společnost Yog realizovala sama.

20. Zápisy týkající se odparky jsou ve stavebním deníku pouze z důvodu potřeby mít v určitý termín dokončenou generální opravu odparky a doplňujících komponentů ze starší odparky. To bylo totiž zcela zásadní pro zdárné dokončení stavebního díla v dohodnutém termínu. Stavební deník ale nesloužil k tomu, aby se zde podrobně zaznamenávaly zápisy vztahující se ke generální opravě odparky. I když se stavební deník týká stavebních úprav, zápisy v něm prokazují i to, že práce na generální opravě odparky provedla pro žalobkyni v plném rozsahu společnost Open Space.

VI. Hodnocení soudu

21. Vázán závěry vyslovenými ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního) krajský soud přistoupil k opětovnému posouzení věci. Znovu však shledal, že žaloba **není důvodná**.

VI. a) Obecná východiska dokazování v daňovém řízení a uznatelnost nákladů

22. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
23. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů vynaložených na služby a materiál, který jí měly poskytnout vybraní dodavatele, jako daňově účinných nákladů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jde tedy o to, zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila (v množství, sortimentu a vůči osobám tak, jak to deklarovala na předložených daňových dokladech). Jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
24. K prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se již mnohokrát vyjádřil Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dospěl k právnímu názoru, že daňově uznatelnými 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*. Obdobně v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, uvedl: „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, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. (...) Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu 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.“ (viz právní větu tohoto rozsudku).

25. Co se týče rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které musí uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu jej správce daně v průběhu daňového řízení vyzval. Oproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, se nezakládá na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
26. Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy podle své úvahy – každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenesení se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Jeho povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu jej správce daně v průběhu daňového řízení vyzval. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Důkazní povinnost daňového subjektu tedy není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti.
27. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (...). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS).

VI. b) Důkazní břemeno v této věci

28. Není zde pochybnost o tom, že žalobkyně předložila účetní doklady, které lze formálně považovat za bezvadné, a které mohly svědčit o uskutečnění deklarovaných plnění společností Open Space. Jde především o příslušné faktury a smlouvy. Jak ale plyne z výše citované judikatury, je nutné trvat na souladu formálního stavu podle dokladů se skutečností – tu může správce daně vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti,

průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně musí tuto pochybnost specifikovat. V tomto smyslu správce daně tíží důkazní břemeno, které unese, pokud identifikuje skutečnosti, které tyto vážné a důvodné pochybnosti vyvolaly.

29. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že pochybnosti ohledně faktického dodání deklarovaného materiálu a služeb od společnosti Open Space vznikly na základě žádosti správce daně o poskytnutí informací od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Z odpovědi na tuto žádost správce daně zjistil, že společnost Open Space nevykázala deklarovaná uskutečněná plnění v přiznáních k DPH a přiznání z příjmů právnických osob za rok 2013 a 2014 vůbec nepodala. Kromě toho neuložila za rok 2013 a 2014 účetní závěrky (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2017, č. j. 548606/17/3308-60563-705169, položka č. 20 správního spisu).
30. Správce daně tak podle názoru soudu své důkazní břemeno unesl, pokud řádně vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a své pochybnosti o skutečném dodání materiálu a služeb specifikoval. Žalobkyně na výzvu reagovala návrhy na výsledcích svědků, zasláním e-mailové korespondence, opětovným zasláním faktur a smluv se společností Open Space (viz str. 6 až 12 zprávy o daňové kontrole č. j. 1502326/18/3309-60563-705169, dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Provedené svědecké výpovědi však pochybnosti správce daně pouze prohloubily, jelikož žádný ze svědků neposkytl dostatečně konkrétní informace k faktické realizaci předmětných plnění (např. obchodní ředitel společnosti Open Space, P. H., neuvedl žádné konkrétní dodavatele, od kterých kupoval zboží, které dále dodával žalobkyni, ani si nepamatoval žádné bližší detaily k provedení zakázek). Správce daně uvedl své přetrvávající pochybnosti vyjádřené na str. 12 až 14 a 16 až 18 zprávy o daňové kontrole. Následně žalovaný na s. 10 až 22 svého rozhodnutí uvedl, proč se nadále domnívá, že žalobkyně realizaci předmětných plnění od společnosti Open Space neprokázala.
31. Ze správního spisu plyne, že pochybnosti o ohledně faktického dodání deklarovaného materiálu a služeb od společnosti Open Space vznikly na základě žádosti správce daně o poskytnutí informací od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Z odpovědi na tuto žádost správce daně zjistil, že společnost Open Space nevykázala deklarovaná uskutečněná plnění v přiznáních k DPH a přiznání z příjmů právnických osob za rok 2013 a 2014 vůbec nepodala, rovněž neuložila za rok 2013 a 2014 účetní závěrky (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2017, č. j. 548606/17/3308-60563-705169, položka č. 20 správního spisu).
32. Správce daně tak podle názoru soudu měl na základě těchto pochybností důvod vyzvat žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Své pochybnosti o skutečném dodání materiálu a služeb dostatečně specifikoval [za zdaňovací období 2013: pomocný materiál (faktura za desky), jiné práce (tři faktury za úpravu energetického hospodářství, jedna faktura za denitrifikaci, odsíření a odprášení a jedna faktura za generální opravu strojů odparky); za zdaňovací období 2014: spotřeba materiálu (dvě faktury za vypracování finančně ekonomické analýzy, jedna faktura za barvy, jedna faktura za dodávku dřeva, jedna faktura za sádkartonové desky, jedna faktura za stavební desky DOKADUR, jedna faktura za dřevo na topení, jedna faktura

za ložní prádlo a záclony), ostatní služby (dvě faktury za vypracování finančně ekonomické analýzy projekt M-KOVO, jedna faktura za vypracování finančně ekonomické analýzy projekt XTUNING, pět faktur za nákup bednění, stavebních stojek, Dokadur DOKA, ATMOS, jedna faktura za výstavbu haly v Kuřimi, jedna faktura za studii proveditelnosti pro účely dotací, jedna faktura za provizní odměnu a jedna faktura za odměnu za zprostředkování)].

33. Soud považuje výhrady žalovaného k deklarovaným plněním, resp. k předloženým dokumentům za relevantní – zejména v celkových souvislostech, mezi které patří např. neurčitá specifikace odebíraného zboží, nepřesnosti ve výpovědích svědků apod. Příslušné obchodní případy se přitom pohybovaly v řádech milionů korun a smluvní partner se posléze ukázal v daňovém řízení jako „problematický“ subjekt. Předmětné skutečnosti tak mohly vést ke vzniku důvodných pochyb ohledně jednotlivých plnění od společnosti Open Space. Pokud žalobkyně namítá, že až pozdější nekontaktnost daného subjektu a jeho „daňová morálka“ nepředstavují důvod pro závěr, že k plněním fakticky nedošlo, lze s ní obecně souhlasit. Tato skutečnost je však pouze jedním z důvodů, který přispěl k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni.
34. Žalobkyně sice předložila formálně perfektní (účetní) doklady, což správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňovali. Nepředložila k nim však žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých plnění. Soud se proto domnívá, že správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno unesl. Tento závěr ostatně ve svém zrušujícím rozsudku nezpochybnil ani Nejvyšší správní soud.
35. Jádrem této věci leží naopak v tom, zda žalobkyně unesla svou část důkazního břemene a podařilo se jí pochybnosti správce daně vyvrátit. Konkrétně jde o to, zda důkazy, které žalobkyně navrhla správci daně, skutečně prokazují, že plnění pro žalobkyni skutečně realizovala společnost Open Space. Soud se zejména zaměřil na plnění spočívající v opravě odparky v areálu společnosti Yog v Bojkovicích. K tomuto plnění žalobkyně poskytla konkrétní důkaz v podobě záznamů ve stavebním deníku. Ve vztahu k ostatním plněním žalobkyně ani v žalobě nic konkrétního neuvádí. Pouze nesouhlasí se způsobem, jakým správce daně, potažmo žalovaný hodnotili svědecké výpovědi.
36. K prokázání uskutečnění sporného plnění společností Open Space žalobkyně navrhla výpovědi několika svědků a záznamy ze stavebního deníku. V žalobě pak namítá zejména nesprávné hodnocení těchto svědeckých výpovědí. Žalobkyně odkazuje zejména na svědeckou výpověď P. H. (obchodního ředitele společnosti Open Space), P. T. (ředitele areálu mlékárny v Bojkovicích) a P. S. (jednatele společnosti Yog).
37. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se hodnocení důkazů. Správce daně nepostupoval v rozporu se zásadou voleného hodnocení důkazů. Naopak, provedené důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti (viz str. 12 až 14, 16 až 19, 21, 25 až 28 zprávy o daňové kontrole). I žalovaný se ve svém rozhodnutí hodnocením jednotlivých důkazů detailně zabýval. Správní orgány při hodnocení svědeckých výpovědí nepochybily. Dostatečně zdůvodnily, proč jim připadají svědecké výpovědi nedostatečné nebo nevěrohodné. Žalobkyni nic nebránilo zvolit jiné důkazní prostředky, kterými by svou důkazní situaci zlepšila.
38. Nelze tvrdit, že by míra nekonkrétnosti informací, které svědci poskytli, byla přiměřená značnému časovému odstupu, s jakým tyto svědecké výpovědi proběhly. Mimořádný

význam žalobkyně připisovala zejména výpovědi P. T. Nelze však přisvědčit tomu, že by jeho výpovědi jednoznačně podporovaly závěry o skutkovém stavu, kterých se žalobkyně dovolává. Z obou v řízení provedených výpovědí svědka T. sice plyne, že P. H. se nějakým způsobem podílel na opravě odparky společnosti Yog v Bojkovicích. Sám svědek ale uznal, že přesně neví, za jakou firmu zde pan H. jednal. Výslovně si svědek T. ze subdodavatelů vzpomněl pouze na subjekt, který označil jako „asi Euronice“. Společnost Eurosix Trade s. r. o. byla přitom jednou z dalších společností, za které v rozhodném období vedle Open Space P. H. jednal.

39. Obdobně ani svědek H. neposkytl žádné konkrétní informace ohledně opravy odparky. Ve své první výpovědi ze dne 18. 7. 2017 si nedokázal vybavit subdodavatele či další detaily týkající se zakázky na opravu odparky společnosti Yog. V opakované výpovědi ze dne 18. 9. 2019 naopak svědek H. ve vztahu k opravě odparky uvedl pouze velmi obecný popis některých prací, sdělil, že žádné výkazy práce neexistují, a jím označený spolupracovník (pan V. Š.) ve výpovědi uvedl, že se prací v areálu společnosti Yog účastnil až o dva roky později, tedy v roce 2015.
40. K plnění neposkytl informace ani jednatel společnosti Open Space M. G. (dříve T.), na něhož odkázal svědek H. ve své první výpovědi. Naopak, výpovědi obou svědků vykazovaly zásadní rozpory. Svědek G. popřel, že za společnost Open Space podepisoval smlouvy, a uvedl, že se na řízení společnosti nepodílel. To ale neodpovídá první výpovědi pana H. a smlouvám, na nichž byl pan G. podepsán.
41. Námitky žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí jsou proto nedůvodné. Nelze přisvědčit tomu, že by žalovaný měl vysoké nároky na svědecké výpovědi. Bylo pouze na žalobkyni, jaké zvolí důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Hodnocením svědeckých výpovědí se ve svém zrušujícím rozsudku podrobně zabýval Nejvyšší správní soud. Dal přitom za pravdu žalovanému i názoru krajského soudu vyjádřeného ve zrušeném rozsudku, že tyto svědecké výpovědi bez dalšího neprokazují, že sporné plnění skutečně realizovala společnost Open Space.
42. Soud se dále zabýval tím, zda dostatečným důkazem o realizaci díla společností Open Space může být obsah stavebního deníku. Žalobkyně ve své žalobě odkazuje na několik konkrétních zápisů, které podle ní prokazují, že opravu odparky prováděla společnost Open Space. S nimi se podle Nejvyššího správního soudu měl krajský soud vypořádat.
43. Z těchto zápisů plyne to, že v několika dnech proběhly kontrolní prohlídky, jichž se za zhotovitele (Open Space) zúčastnil P. H. (dne 13. 8. 2013, list 14 až 15; dne 16. 9. 2013, list 18), který je u jednotlivých zápisů podepsaný. Kromě kontrolních prohlídek obsahuje stavební deník zápis o předání staveniště a dílů odparky společnosti Open Space (dne 19. 7. 2013, list 9), o provedení úklidu a přestěhování odparky do haly k broušení (dne 2. 8. 2013, list 12), o dílčím předání a převzetí odparky po jejích úpravách a renovaci (dne 14. 10. 2013, list 19) a pak poslední zápis o předání a převzetí odparky (dne 21. 11. 2013, list 20). Také u těchto zápisů je podepsaný P. H..
44. Tyto zápisy však podle soudu, i s přihlédnutím k obsahu svědeckých výpovědí, neposkytují dostatečný důkaz o tom, že práce na opravě odparky v deklarovaném rozsahu realizovala společnost Open Space. Ve stavebním deníku chybí jakékoliv záznamy o konkrétních pracích na opravě odparky. Od převzetí dílů odparky po její předání jsou mezi jednotlivými kontrolními prohlídkami pouze zápisy týkající se stavebních úprav, tedy jiného díla.

Žalobkyně sice ve svém posledním vyjádření vysvětluje, že zápisy ve stavebním deníku se týkají primárně akce „Stavební úprava uvnitř objektu“ a „Přístavba sušící věže“ a že stavební deník nesloužil k tomu, aby zde zachycoval podrobné denní zápisy vztahující se k provádění generální opravy odparky. Soud však znovu připomíná, že poté, co důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, bylo na ní, jakým způsobem prokáže realizaci plnění od společnosti Open Space. Sice může být pochopitelné, že stavební deník neobsahuje podrobné zápisy k opravě odparky, v takovém případě ale nemůže být dostatečným důkazem o tom, že tuto opravu skutečně provedla společnost Open Space.

45. Dostatečně přesvědčivým důkazem totiž samo o sobě nemůže být, že na několika místech ve stavebním deníku je za společnost Open Space podepsán P. H. Z těchto zápisů totiž vůbec neplyne konkrétní rozsah provedených prací. Není ani jasné, kdo tyto technické práce skutečně prováděl. Svědecké výpovědi totiž byly v tomto ohledu velmi neurčité (viz výše). Sám P. H. uváděl, že na opravě se podíleli brigádníci bez pracovní smlouvy a neexistují k tomu ani žádné výkazy práce. Soud proto setrvává na svém původním názoru, že ani stavební deník neposkytuje věrohodný důkaz o tom, že opravu odparky v plném rozsahu a za uvedenou cenu subdodavatelsky zajišťovala společnost Open Space.
46. Za důvodnou nelze považovat ani námitku žalobkyně, že se jí klade k tíži neprokázání skutečností mimo její sféru a že se na ni přenáší daňová povinnost jiných osob. Žalobkyni totiž bylo kladeno k tíži, že se jí nepodařilo prokázat realizaci deklarovaných plnění od dodavatelů, a nikoli, že neprokázala skutečnosti mimo svou sféru. Každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Proto pokud žalobkyni tíží důkazní břemeno, je na ní, aby na podporu svých tvrzení předložila v daňovém řízení relevantní důkazní prostředky a odvrátila pro ni nepříznivý stav důkazní nouze. To se jí však v tomto případě nepovedlo. Soud proto ve shodě se žalovaným opětovně konstatuje, že žalobkyní navržené důkazy neprokázaly, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem prací na opravě odparky, co přesně bylo jejich předmětem, jaký byl jejich konkrétní rozsah a za jakou konkrétní cenu byly provedeny.
47. Pro úplnost soud dodává, že žalobkyně v žalobě rozporovala mimo jiné i hodnocení svědecké výpovědi pana R. M., jednatele společnosti Eroico, s.r.o. Plnění od této společnosti však nebylo rozhodnutí žalovaného ani nezmiňuje a svědeckou výpověď pana M. žalovaný ani správce daně ve svém rozhodnutí nehodnotili. Tato námitka proto míří mimo předmět tohoto řízení.
48. Soud nenašel ani důvod k tomu, aby přistoupl k výsledku osob, které žalobkyně navrhla ve svém vyjádření k rozsudku Nejvyššího správního soudu (přestože souhlasila s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání). Výsledky těchto osob (s výjimkou paní Č.) dokonce opakovaně provedl již správce daně. Svědci však nedokázali poskytnout žádné konkrétní informace ohledně průběhu opravy odparky. Není proto zřejmé, co nového by jejich výpovědi měly přinést v soudním řízení. Žalobkyně to ani nijak blíže neodůvodňuje. To platí i pro navržený výsledek paní Č., u níž žalobkyně též soudu nevysvětlila, co by konkrétně a přesně mohla pro zjištění skutkového stavu oproti obsahu správního spisu za dané situace nově přinést.

VI. c) Minimální náklady

49. V posledním žalobním bodě žalobkyně namítá, že pokud žalovaný zjistil alespoň to, že práce na díle proběhly, pak měl uznat alespoň tyto náklady nebo určité minimální náklady díla. Žalovaný totiž nepochybně realizaci díla. Není přitom možné, že by práce byly provedeny zadarmo. Výdaj na straně žalobkyně tedy nepochybně existuje.
50. V daném případě správce daně neuznal výdaje žalobkyně proto, že nevyvrátila jeho pochybnosti daně vztahujících se nejen k samotnému dodavateli zboží a služeb (Open Space), ale i k pořízení zboží a rozsahu služeb jako takovému.
51. Touto námitkou se také ve svém zrušujícím rozsudku zabýval i Nejvyšší správní soud. Ve vztahu k plnění týkajícímu se vypracovaných studií dal krajskému soudu za pravdu, že výdaje žalobkyně nebylo možné uznat jako daňově účinné. Ve vztahu k plnění týkajícího se odparky však tuto otázku ponechal otevřenou s tím, že její zodpovězení bude záviset na přezkoumatelném hodnocení záznamů ve stavebním deníku. Vzhledem k tomu, že soud opětovně dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně realizace opravy odparky neunesla, nemá důvod se odklánět ani od svého původního závěru týkajícího se uznatelnosti minimálních nákladů.
52. Pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *nepostačuje jeho samotné vynaložení* (např. provedení platby na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. I vynaložení esenciálního výdaje tak musí daňový subjekt prokázat a to tak, že bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (daňový subjekt jej fakticky vynaložil), byť za jiných okolností, než uvádí daňové doklady. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízení zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133).
53. To v kontextu projednávané věci znamená, že k uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje existence faktur, smluv či zápisy ve stavebních denících, ze kterých ale není jasný rozsah plnění, ani kdo skutečně plnil. Je nutné rovněž prokázat, že deklarované zboží a služby, jež měla žalobkyně pořídit od společnosti Open Space, skutečně podle sporných dokladů pořídila. Soud již přitom také výše podrobně rozvedl, že žalobkyně tuto skutečnost, tj. poskytnutí plnění od společnosti Open Space v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu řádně neprokázala.
54. Zároveň ovšem nekorigovala svá původní tvrzení a nenabídla ani žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně deklarovaných transakcí. Naopak stále trvala na tom, že opravu odparky realizovala společnost Open Space, tak jak uvádí zpochybněné daňové doklady. Za této situace – tj. bez prokázání všech skutečných okolností případu – tak soud nemá prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobkyně. Zároveň nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů na pořízení deklarovaného zboží, jichž se žalobkyně dovolává.
55. Ani námitka neuznání esenciálních nákladů proto není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

56. Na základě výše uvedeného soud žalobu podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního pro nedůvodnost zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Kasační stížnost je ovšem nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, co jeho původní rozhodnutí zrušil Nejvyšší správní soud; to neplatí, je-li důvodem kasační stížnosti námitka, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 27. února 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu