



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **České loděnice a.s.**, IČO 00152226
sídlem Vítězství 56, 405 02 Děčín
zastoupená daňově poradenskou společností DPE servis a.s., IČO:
25927388
sídlem Sobí 1178/6, 198 00 Praha

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

za účasti osoby
zúčastněné na **AZAM-insolvenční správce dlužníka České loděnice a. s.**
řízení: **AZAM-insolvenční správce dlužníka České loděnice a. s.**
sídlem Opletalova 1417/25, 110 00 Praha 1
zastoupen daňově poradenskou společností DPE servis a.s., IČO
25927388
sídlem Sobí 1178/6, 198 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 15360/23/5200-11433-710862,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 15360/23/5200-11433-710862, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 11. 2020, č. j. 2328319/20/2503-50521-508098, (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 byla žalobkyni dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 4 119 824 Kč a zároveň byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 41 198 Kč.
2. Žalobkyně současně navrhl, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobkyně v žalobě uvedla, že jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala daňovou účinnost výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP za plnění přijatá od obchodních korporací JANKO RM družstvo v likvidaci (dále jen „JANKO“), YU – KOS s.r.o. (dále jen „YU-KOS“) a Roman services s.r.o. – do 8. 11. 2018 Roman & Co. spol. s r.o. (dále jen „Roman services“).
4. Žalobkyně namítala, že to byl právě správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností, neboť pouhé pochybnosti správce daně o tom, zda plnění skutečně poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu či zda je poskytla v deklarovaném rozsahu, nepostačují k unesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti vyjádřené žalovaným nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobkyně, které by ve vztahu k uplatnění nároku na daňovou účinnost výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Na podporu svého tvrzení žalobkyně poukázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Dle žalobkyně takové okolnosti daňový subjekt vůbec nemusí prokazovat. Daňové orgány přitom v daňovém řízení nezpochybnily, že dotčená plnění spočívající v přijetí služeb byla dodána a zaplacená. Nebylo zpochybněno provedení přijatých zdanitelných plnění. Vyjádřené pochybnosti žalovaného se týkaly pouze rozsahu provedených plnění.
5. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný kladl excesivní požadavky na specifikaci předmětu a rozsahu plnění, přičemž žalobkyni za účelem uplatnění daňové účinnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP z dotčených plnění důkazní břemeno ohledně prokazování těchto excesivních požadavků správce daně netíží.
6. Žalobkyně měla za to, že předmět a rozsah porízených zdanitelných plnění byl dostatečně objasněn mimo jiné žalobkyní navrženými svědeckými výpověďmi a ústním jednáním, které byly provedeny správcem daně v rámci řízení v prvním stupni. Dodala, že prověřením bankovních účtů dotčených obchodních korporací JANKO, YU-KOS a Roman services bylo správcem daně rovněž zjištěno, že byly připsány úhrady žalobkyně za předmětná plnění. Pokud přesto žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně uplatnění daňové účinnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP z dotčených plnění, pak důkazní prostředky nesprávně vyhodnotil, nedodržel zásadu volného hodnocení důkazů dle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

§ 8 odst. 1 daňového řádu a neúplně zjistil skutkový stav věci v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

7. Žalobkyně konstatovala, že u všech obchodních korporací byl důkazními prostředky v jejich vzájemné souvislosti dostatečně určitě prokázán předmět a rozsah poskytnutých plnění.
8. K družstvu JANKO žalobkyně sdělila, že důkazními prostředky byly faktury a výpovědi svědků K. K., A. B. a I. M. Žalobkyně se neztotožnila se závěrem žalovaného, že dotčené osoby uvedly zcela rozdílný předmět a rozsah poskytnutých plnění. Podle žalobkyně se jednotlivé výpovědi shodovaly, byť některé byly konkrétnější a úplnější a jiné obecnější, což je dáno uskutečněním výpovědi po zhruba pěti letech od poskytnutí služeb. Svědek A. B. uvedl, že družstvo JANKO žalobkyni v roce 2015 poskytlo služby v podobě opravy ubytoven, výměny oken, dveří, kotle, podlahy a také byly poskytnuty venkovní práce – sekání trávy a kácení stromů. Pan K. uvedl, že družstvo provedlo opravy dvou ubytoven, tři lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a opravu střech. Svědek I. M. zástupce družstva JANKO uvedl, že se jednalo o zednické práce, pomocné práce, úklidové práce, o opravu ubytovny a kanceláří, kanalizaci, topení a sádrokartony. Žalobkyně podotkla, že opravy ubytoven uvedli všichni tři vyslyšení. Pod opravy ubytoven lze podle žalobkyně zahrnout i zednické práce, sádrokartony, topení a kanalizaci. Pomocné práce mohou zahrnovat i sekání trávy a kácení stromů.
9. Ke společnosti YU-KOS žalobkyně uvedla, že závěr žalovaného stran neprokázání předmětu a rozsahu skutečně poskytnutého plnění vyplývá z chybného posouzení důkazních prostředků. Podle žalobkyně výpověď svědka K. K. potvrdila obecně spolupráci s tímto dodavatelem, byť K. K. uvedl širší rozsah poskytnutých služeb, což je pochopitelné vzhledem k pětiletému odstupu uskutečnění výpovědi od předmětných událostí, přičemž ve stejném roce byly žalobkyni poskytnuty další služby i jinými dodavateli. Svědek A. B. uvedl konkrétní předmět plnění – oprava střechy. Doba poskytnutí služeb podle žalobkyně jednoznačně vyplývá z daňových dokladů.
10. Ke společnosti Roman services žalobkyně konstatovala, že závěr žalovaného stran neprokázání předmětu a rozsahu skutečně poskytnutého plnění vyplývá z chybného posouzení důkazních prostředků. Podle žalobkyně svědecká výpověď K. K. byla obecná a potvrdila spolupráci s dodavatelem Roman services. Předmět plnění byl zjištěn dostatečně určitě zejména z faktury č. 2015000801, její úhrady bankovním převodem a reakce společnosti Roman services na výzvu ze dne 18. 8. 2021, v níž tato společnost obchodování s žalobkyní potvrdila. Dodavatel Roman services v reakci na výzvu uvedl, že předmětem plnění byly stavební a rekonstrukční práce v areálu žalobkyně. Poskytnuté služby spočívaly v opravách oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin.

Vyjádření k žalobě

11. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl pro nedůvodnost a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a odkázal na jeho odůvodnění. Nad rámec tohoto odkazu k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
12. K uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP žalovaný sdělil, že daňový subjekt musí prokázat, že 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Podle žalovaného je daňový subjekt, který náklad zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, povinen v případě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil. Na podporu svého tvrzení žalovaný poukázal na rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60. Podotkl, že daňový subjekt zpravidla nesplní uvedenou důkazní povinnost pouhým předložením, byť formálně bezvadného účetního dokladu. Dále uvedl, že jestliže správce daně unese důkazní břemeno a doloží vážné a důvodné pochybnosti, že účetnictví daňového subjektu je nevěrohodné, neúplné a nesprávné, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení podložil dalšími důkazy libovolné povahy, nikoli pouze účetnictvím. Na podporu svého tvrzení poukázal na rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44.

13. Za nepřiléhavý označil žalovaný žalobkyní poukazovaný rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Podle žalovaného se uvedený rozsudek týkal otázky odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), pokud není zároveň prokázáno, že daně plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla či musela vědět.
14. Žalovaný konstatoval, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda byly předmětné náklady vykázané žalobkyní vůči uvedeným obchodním korporacím výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Proto byla žalobkyně vyzvána k doložení zpochybněných tvrzených nákladů.
15. U faktur od dodavatele JANKO nebylo zřejmé, k jakým nemovitostem se vztahovaly a dvě faktury nebyly předloženy vůbec. Z předmětu faktur nebylo zřejmé, jaké konkrétní služby spojené se správou nemovitosti byly poskytnuty a v jakém rozsahu. U společnosti YU-KOS nebylo z předmětu faktur zřejmé, jaké konkrétní práce měly být provedeny a v jakém rozsahu. U společnosti Roman services nebylo ze specifikace předmětu faktury zřejmé, jaké konkrétní opravy a údržba byly poskytnuty a v rámci jakého areálu. Další pochybnosti vyplynuly z toho, že žalobkyně v průběhu několika na sebe navazujících měsíců roku 2015 přijala od třech různých společností téměř totožná plnění, avšak nepředložila žádnou smluvní dokumentaci, která by tvrzenou spolupráci prokazovala, ani žádné jiné související relevantní doklady. Podle žalovaného existují pouze bezhotovostní úhrady a faktury, ze kterých ale není nikterak zřejmé, co konkrétně bylo předmětem prací a služeb a v jakém rozsahu byly tyto skutečně provedeny.
16. Podle žalovaného byly pochybnosti správce daně důvodné a vydáním výzvy bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni, neboť se podařilo identifikovat zcela konkrétní skutečnosti (ve smyslu rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2018, č. j. 9 Afs 30/2008-86), na jejichž základě byly žalobkyní předložené sporné účetní doklady hodnoceny jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, musí toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, k čemuž poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. Žalovaný podotkl, že účetnictví žalovaného nebylo zpochybněno jako celek, ale pouze jednotlivé odůvodněné případy.
17. Žalovaný rovněž odmítl žalobní námitku, že by na žalobkyni kladl excesivní nároky stran prokázání předmětu a rozsahu poskytnutých plnění. Podle žalovaného požadavky správce daně logicky směřovaly k objasnění předmětu a rozsahu fakturovaného plnění ve vztahu k daňové účinnosti uplatněných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP.
18. Dále žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť nepředložila relevantní důkazní prostředky, jimiž by prokázala, že předmětné výdaje byly jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příjmů uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně byla povinna prokázat, že skutečně došlo k transakcím, v jejichž rámci byly náklady vynaloženy, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech, k čemuž žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, a rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017-31. Žalovaný popsal důvody, pro které neprovedl výslech svědků navržených žalobkyní jako důkazy.

19. K námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů a nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou a je na žalobkyni, aby vymezila skutkové a právní důvody pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné. Podle žalovaného však žaloba obsahuje toliko velmi obecné nekonkrétní námitky, které neshledal nikterak důvodnými.
20. Žalovaný uvedl, že hodnocením důkazních prostředků (především účastnická a svědecké výpovědi) se zdejší soud již zabíral v rozsudku ze dne 20. 3. 2023, č. j. 16 Af 7/2022-49, v němž správnost závěrů žalovaného aproboval a jeho závěry jsou plně přenositelné na nyní posuzovanou věc, pročť žalovaný na závěry obsažené v uvedeném rozsudku plně odkázal. Podotkl, že jde výhradně k tíži žalobkyně, že zcela rezignovala na snahu unést své důkazní břemeno, které ji tížilo v daňovém řízení, a nevynaložila v obchodních vztazích náležitou míru obezřetnosti a nezajistila si potřebné důkazy stran prokázání toho, že v případě sporných nákladů šlo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

Vyjádření osoby zúčastněné na řízení

21. Osoba zúčastněná na řízení se připojila k žalobní argumentaci a plně odkázala na žalobou uplatněné námitky.

Replika žalobkyně

22. Žalobkyně v replice odmítla argumenty žalovaného uvedené v jeho vyjádření k žalobě, zopakovala část žalobních námitek a setrvala na své žalobě.

Ústní jednání

23. Při jednání soudu konaném dne 1. 10. 2024 zástupce žalobkyně a současně i v postavení zástupce osoby zúčastněné na řízení zopakoval již výše uvedené nosné body žaloby. Nad rozsah uvedený v žalobě pak nově namítal, že to byl správce daně, koho tížilo důkazní břemeno, neboť v daném případě se nejednalo o uložení nové povinnosti, ale o uložení povinnosti uhradit penále.
24. Pověřená pracovnice žalovaného setrvala na svém stanovisku a odkázala přitom na své písemné vyjádření k žalobě.

Posouzení věci soudem

25. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
26. Nejprve je třeba konstatovat, že námitka žalobcem nově uplatněná až při jednání soudu, tedy ta, která nebyla součástí žaloby – důkazní břemeno spočívající na žalovaném ohledně povinnosti žalobkyně uhradit penále – nebyla soudem přezkoumávána. V soudním přezkumu této námitek mu totiž bránila zásada koncentrace řízení, zakotvená v § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., podle něhož může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby. V daném případě nelze ohledně uvedené námitek, přednesené zástupcem žalobkyně až při jednání soudu, učinit závěr, že se jednalo o doplnění zárodku již žalobou uplatněných žalobních bodů. Jednalo o nový (tedy nikoli rozvinutý a již v žalobě uplatněný) žalobní bod vznesený až po uplynutí této lhůty. Proto soud k této nově uplatněné námitce nepřihlížel.
27. Po přezkoumání skutkového a právního stavu, prostudování obsahu předloženého spisu a konání ústního jednání dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
28. Soud předesílá, že zásadní podmínkou pro vyřešení daného sporu bylo zodpovězení otázky, zda žalobkyně po vznesení důvodných pochybností správcem daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených účetních dokladů od tří dodavatelů unesla své důkazní břemeno o pravdivosti svých tvrzení a správnosti a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

věrohodnosti jí předložených dokladů či nikoli. Tedy zda byly či nebyly dány důvody pro odečet žalobkyní uplatněných výdajů (nákladů) od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP.

29. Soud již na základě obdobného skutkového stavu posuzoval obdobnou věc žalobkyně, a to pod sp. zn. 16 Af 7/2022, v níž se jednalo o uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění přijatých žalobkyní od tří totožných dodavatelů jako v nyní posuzovaném případě. Podstata odkazované věci byla obdobná jako v nyní posuzované věci. Žalobkyně si nárokovala odpočet DPH za plnění přijatá od tří uvedených dodavatelů. Správce daně relevantně zpochybnil tvrzení žalobkyně i jí předložené účetní doklady, protože důkazní břemeno stran prokázání tvrzení o daňovém odpočtu přešlo na žalobkyni. Žalobkyně předmětné důkazní břemeno neunesla, protože jí byl daňovými orgány odepřen nárok na odpočet DPH a její žaloba byla zamítnuta.
30. Dříve, než se soud zabýval zodpovězením shora uvedené otázky, bylo nezbytné, s ohledem na žalobní námitku, posoudit, zda vůbec na žalobkyni důkazní břemeno přešlo, tedy zda správce daně prokázal, že existovaly vážné a důvodné pochyby o souladu údajů ohledně deklarovaného plnění zaznamenaných v účetnictví žalobkyně se skutečností.
31. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. 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. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
32. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
33. Ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně existuje poměrně rozsáhlá a v současné době již ustálená judikatura NSS. Na tomto místě lze odkázat především na rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, v němž se NSS zabýval rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, a shrnul, že: *„daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).“* Přestože se uvedený závěr týká výslovně nároku na odpočet DPH, lze jej vztáhnout i na nárok na odečet uplatněných výdajů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť podstatou je prokázání skutečnosti, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v účetních dokladech. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). 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 jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

34. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že správce daně zahájil dne 30. 1. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2015 a 2016, jakož i daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roků 2015 a 2016 (protokol č. j. 191949/18/2503-60562-507144). Podle úředního záznamu ze dne 31. 1. 2018 předložila žalobkyně správci daně flash disk, obsahující elektronická data z účetnictví žalobkyně. Dne 27. 3. 2018 pak předala žalobkyně fyzicky správci daně ke kontrole účetní a daňové doklady. Výzvou ze dne 23. 1. 2019, č. j. 115247/19/2503-60562-507144, byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností vysvětlením a prokázáním konkrétně a podrobně rozvedených skutečností důkazními prostředky listinné povahy nebo jiným vhodným způsobem.
35. Žalobkyni bylo ve výzvě mj. sděleno, že pokud jde o fakturované práce provedené společností YU-KOS, pak bylo při kontrole zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2015 uplatnila nárok na odečtení nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP na základě daňových dokladů ze dne 1. 10. 2015, č. PF 2015000922, ve výši 196 680 Kč, a ze dne 22. 9. 2015, č. PF 2015000800, ve výši 37 400 Kč, celkem 234 080 Kč. Správce daně konstatoval, že z předložených daňových dokladů plyne toliko, že se jednalo o práce provedené během srpna a září 2015. Protože nebyly v rámci prováděné daňové kontroly k výše uvedeným daňovým dokladům předloženy žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly věcný obsah poskytnutých služeb a dále ke skutečnosti, že se jednalo o přijetí služeb, jejichž faktické uskutečnění nelze prověřit pouze na základě předložených daňových dokladů, byla žalobkyně upozorněna na to, že u správce daně vznikly pochybnosti o faktické realizaci fakturovaných služeb a následně i o oprávněnosti uplatnění výše uvedených přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně byla proto vyzvána, aby prokázala, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu jí byly dodány, kde přesně byly práce provedeny a aby uvedla, jakým způsobem se pořízené služby odrazily na jejích výnosech.
36. Dále bylo ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 ohledně fakturace dodavatele JANKO správcem daně konstatováno, že podle předložených účetních dokladů a hlavní knihy žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2015 uplatnila nárok na odečtení nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP dle daňového dokladu ze dne 31. 3. 2015, č. 2015000203, ve výši 150 000 Kč; ze dne 31. 7. 2015, č. 2015000638, ve výši 150 000 Kč; ze dne 31. 7. 2015, č. 2015000653, ve výši 420 000 Kč; ze dne 31. 8. 2015, č. 2015000778, ve výši 218 600 Kč; ze dne 30. 9. 2015, č. 2015000901, ve výši 218 600 Kč; ze dne 31. 10. 2015, č. 2015000968, ve výši 218 550 Kč; ze dne 30. 11. 2015, č. 2015001181, ve výši 218 550 Kč; a ze dne 31. 12. 2015, č. 2015001243, ve výši 218 550 Kč, celkem 1 812 850 Kč. Správce daně uvedl, že dle textu uvedeného na předložených fakturách bylo zjištěno, že se mělo jednat o fakturaci za provedené práce správy a údržby nemovitosti za jednotlivé měsíce roku 2015. Ve fakturách však nebylo nikterak specifikováno, o jakou nemovitost se jednalo. Navíc daňové doklady evidenční číslo 2015000638 a 2015000778 nebyly správci daně v rámci prováděné daňové kontroly předloženy. Správce daně doplnil výzvu o své zjištění, že družstvo JANKO se nachází v likvidaci, má sídlo na tzv. virtuální adrese, kde současně sídlí ještě zhruba 50 dalších společností, přičemž již dlouhodobě neplní své zákonné povinnosti a svou účetní závěrku naposledy zveřejnilo za zdaňovací období roku 2014. Družstvo JANKO dále nemá žádné

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

internetové stránky, z nichž by bylo možno ověřit, jaké konkrétní služby nabízí, koho je možno v rámci obchodní spolupráce kontaktovat a jakým způsobem probíhá obchodní spolupráce. Protože se správci daně z předložených podkladů nepodařilo zjistit o jaké konkrétní provedené práce spojené se správou nemovitosti se jednalo, v jakém rozsahu byly služby poskytnuty, k jaké nemovitosti se vztahovaly a současně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické poskytnutí služeb družstvem JANKO v rozsahu deklarovaném daňovými doklady, upozornil správce daně žalobkyni, že i v tomto případě vznikly pochybnosti o tom, zda se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně byla proto vyzvána k předložení chybějících daňových dokladů evidenční číslo 2015000638 a 2015000778, dále k předložení listinných důkazních prostředků (např. smlouva o provedených pracích správy a údržby nemovitosti, objednávky, nabídky, soupisy provedených prací spojených se správou a údržbou nemovitosti aj.), jimiž by žalobkyně mohla prokázat, co přesně bylo předmětem poskytnutých služeb, v jakém rozsahu, za jakým účelem byly tyto služby pořízeny a kde byly služby poskytnuty. Současně měla žalobkyně prokázat daňovou účinnost shora specifikovaných nákladů, a to prokázáním a doložením skutečností, že uvedené náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně.

37. Pokud jde o vyfakturované služby společností Roman services, pak správce daně ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 upozornil žalobkyni, že z předložených účetních dokladů bylo zjištěno, že ve zdaňovacím období roku 2015 uplatnila nárok na odečtení nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP na základě daňového dokladu evidenční číslo 2015000801, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 9. 2015, ve výši 219 980 Kč. Dle textu uvedeného na předložené faktuře se mělo jednat o fakturaci za opravu a údržbu zařízení v areálu společnosti, tudíž z tohoto označení předmětu plnění není zřejmé, jaké konkrétní opravy a údržby na zařízení měly být provedeny a kde a v jakém areálu. Správce daně uvedl, že k předmětnému plnění nebyly předloženy žádné jiné důkazní prostředky, které by prokázaly faktické poskytnutí služeb deklarovaných dodavatelem uvedeným na předloženém daňovém dokladu. Dále doplnil, že v rámci vlastní činnosti zjistil, že společnost Roman services nemá žádné internetové stránky, z nichž by bylo možno ověřit, jaké konkrétní služby poskytuje, koho je možno v rámci obchodní spolupráce kontaktovat, případně jakým způsobem probíhá obchodní spolupráce. Z uvedených důvodů vznikly pochybnosti o faktické realizaci fakturovaných služeb a následně i o oprávněnosti uplatnění výše uvedeného přijatého zdanitelného plnění jako nákladu použitého pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Proto byla žalobkyně vyzvána, aby vysvětlila a prokázala o jaké konkrétní opravy a údržbu zařízení se jednalo, kde přesně a v jakém areálu společnosti byly tyto služby poskytnuty, a jakým způsobem se pořízené služby odrazily na jejích výnosech. Rovněž měla prokázat faktickou realizaci deklarované služby, co do rozsahu a předmětu. Svá tvrzení měla prokázat doložením důkazů dle svého uvážení (např. smlouvou uzavřenou s dodavatelem, soupisy provedených oprav, předávacími protokoly).
38. Správce daně vysvětlil, že vydání výzvy vyžadoval průběh řízení, resp. aktuální důkazní situace vztahující se ke konkrétní daňové povinnosti v příslušném zdaňovacím období. Konstatoval, že požadované důkazy jsou nezbytné pro správné stanovení daně a nelze je získat z vlastní úřední evidence a upozornil žalobkyni, že vydáním této výzvy ji stíhá břemeno důkazní, v rámci něhož je povinna předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení.
39. Z odstavců 31 až 34 tohoto rozsudku je tedy zřejmé, že správce daně zcela konkrétně specifikoval své vzniklé a důvodné pochybnosti o tom, že údaje uvedené na účetních

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dokladech neodpovídají skutečnosti. Ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 správce daně poukázal na nekonkrétnost předložených faktur, přičemž ze spisu nevyplývá, že by se mu ze strany žalobkyně dostalo k těmto plněním bližších informací. Soud má proto za to, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu zakládají natolik zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených formálních dokladů, že tyto doklady nebylo možné bez dalšího přijmout jako důkaz uskutečnění předmětných zdanitelných plnění způsobem, jaký byl žalobkyní deklarován. Příliš vágní a neurčité údaje v předložených dokladech, absence dokladů o faktickém rozsahu, místu a průběhu deklarovaných plnění, vzbuzují zcela zásadní pochybnosti o tom, že údaje na daňových dokladech odpovídají skutečnosti. Dle názoru soudu správce daně dostal své povinnosti konkretizovat jemu vzniklé pochybnosti tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem pochybnosti správce daně stran uskutečnění deklarovaných plnění spočívají, a jak je může odstranit. Ve vztahu k důvodnosti svých pochyb tak unesl správce daně své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a žalobní námitka, že nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni je nedůvodná.

40. Jak vyplývá z výše uvedeného, z daňových dokladů předložených žalobkyní nebylo zřejmé, jaké konkrétní vyfakturované služby tyto obchodní korporace žalobkyni poskytly, kdy, kde a v jakém rozsahu a zda se tyto služby odrazily na výnosech žalobkyně. Žalobkyně proto byla povinna prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je prezentováno v jejích dokladech, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
41. Žalobkyně dále tvrdila, že požadavky správce daně, resp. žalovaného, ohledně specifikace předmětu a rozsahu plnění, byly excesivní. Soud má naopak za to, že tyto požadavky logicky směřovaly k objasnění rozsahu provedených prací, když tento nebyl uveden v předložených dokladech. Jak plyne z ustálené judikatury správních soudů vztahující se k problematice prokázání nároku na odečet nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, přiznání nároku je podmíněno splněním dvou podmínek, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech. V tomto směru lze poukázat především na rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ve kterém Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že „[p]rokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“. Přestože se uvedené závěry vztahují přímo k odpočtu DPH, lze je vztáhnout i na odečet nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť podstatou je závěr stran důkazní hodnoty účetních dokladů. Uvedené závěry mají svůj odraz také v judikatuře Ústavního soudu, který například v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, konstatoval, že „[d]ůkaz daňovým dokladem [...] je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“. Z uvedeného je zřejmé, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dostatečným podkladem pro uznání nároku na odečet nákladů od základu daně za situace, kdy správci daně vzniknou oprávněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti jednoznačně vyvrátil jinými relevantními důkazy. Na požadavcích správce daně, aby žalobkyně vysvětlila a prokázala, o jaké konkrétní opravy a údržbu zařízení a v jakém rozsahu se jednalo a kde přesně a v jakém areálu společností byly tyto služby poskytnuty, a aby označila důkazy k prokázání, že uplatněné přijaté zdanitelné plnění se odrazilo na jejích výnosech, soud nic excesivního neshledal. Není jasné, jak jinak by mohl správce daně zjistit, zda byly sporné služby poskytnuty, v jakém rozsahu a zda se odrazily na výnosech žalobkyně, a tedy vyhodnotit oprávněnost nároku žalobkyně na odečet nákladů od základu daně. Žalovaný žádné excesivní požadavky stran dokazování vůči žalobkyni neuplatňoval. Soud se proto s uvedenou námitkou neztotožnil.

42. Soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť se jí nepodařilo prokázat, že splnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odečet nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP z plnění přijatých žalobkyní od družstva JANKO a společností YU-KOS a Roman services.
43. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
44. Žalobkyně tvrdila, že předmět a rozsah pořízených zdanitelných plnění byl dostatečně objasněn mimo jiné žalobkyní navrženými svědeckými výpověďmi a ústním jednáním, které byly provedeny správcem daně v rámci řízení v prvním stupni. Předmět a rozsah poskytnutých plnění byl dle žalobkyně důkazními prostředky v jejich vzájemné souvislosti dostatečně určité prokázán. Dodala, že prověřením bankovních účtů dotčených obchodních korporací JANKO, YU-KOS a Roman services bylo správcem daně rovněž zjištěno, že byly připsány úhrady žalobkyně za předmětná plnění. Podle žalobkyně byly důkazní prostředky daňovými orgány nesprávně vyhodnoceny a skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn. Tomuto tvrzení žalobkyně nelze přisvědčit.
45. Soud předně konstatuje, že prověřováním bankovních účtů dotčených obchodních korporací nemohl být nikterak zjištěn předmět či rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, neboť tímto způsobem mohlo být pouze zjištěno, zda došlo k převodu peněz na účet, tedy zda byla uhrazena částka (faktura – daňový doklad) za poskytnuté zdanitelné plnění. Nikoliv však předmět či rozsah skutečně poskytnutého zdanitelného plnění. Navíc bylo v řízení zjištěno, že ne všechny faktury vystavené družstvem JANKO byly uhrazeny přímo z účtu žalobkyně. Jedna faktura byla uhrazena z účtu jiné společnosti, nikoliv žalobkyní (odst. 41 napadeného rozhodnutí). Rovněž platbu jedné faktury společností YU-KOS, žalobkyně neprovedla na účet této společnosti, ale na účet jiné společnosti (odst. 63 napadeného rozhodnutí).
46. K družstvu JANKO žalobkyně sdělila, že důkazními prostředky byly faktury a výpovědi K. K., A. B. a I. M. Podle žalobkyně se jednotlivé výpovědi shodovaly, byť některé byly konkrétnější a úplnější a jiné obecnější, což je dáno uskutečněním výpovědí po zhruba pěti letech od poskytnutí služeb. Žalobkyně podotkla, že opravy ubytoven uvedli všichni tři vyslyšení. Pod opravy ubytoven lze podle žalobkyně zahrnout i zednické práce, sádkokartony, topení a kanalizaci. Pomocné práce mohou dle žalobkyně zahrnovat i sekání trávy a kácení stromů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47. V odst. 53 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k daňové účinnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, přičemž správně konstatoval, že je potřeba splnit současně čtyři podmínky. Tedy je třeba prokázat, že uplatňované náklady skutečně vznikly, a také že byly tvrzeným způsobem a v tvrzeném rozsahu vynaloženy, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období.
48. Jak vyplývá ze správního spisu, zdanitelnými plněními poskytnutými družstvem JANKO a jejich daňovou účinností dle § 24 odst. 1 ZDP se žalovaný zabýval především v odst. 30 až 55 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž aplikovanou právní úpravu nastínil v odst. 12 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí. V této části žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný zhodnotil poznatky získané z výpovědí žalobkyní označených svědků K. K., A. B., I. M., J. D. a T. P. a vypořádal se s důvody neprovedení důkazů svědeckou výpovědí Y. T. Žalovaný vycházel rovněž z té skutečnosti, že žalobkyně svá tvrzení stran zdanitelných plnění družstva JANKO nedoložila žádnou listinou (např. písemné smlouvy, pracovní výkazy, pomocné stavební deníky, nabídky aj.) či jiným důkazem vyjma uvedených výpovědí.
49. Z dotčených faktur vystavených družstvem JANKO nebylo možné určit konkrétní předmět poskytnutých služeb, neboť v nich byl předmět plnění označen velmi vágně „*Fakturuje se Vám za provedené práce správy a údržby nemovitosti v měsíci [...]*“ pro příslušné měsíce.
50. Žalobkyní poukázané výpovědi svědků K. K., A. B. a I. M. posuzované samostatně či v jejich vzájemné souvislosti předmět plnění a jeho rozsah také jednoznačně neurčily. Jejich rozpory byly natolik významné, že ve spojení s absencí jakýchkoliv listinných důkazů z nich nebylo možné jednoznačně dovodit předmět a rozsah plnění poskytnutých družstvem JANKO. O uvedených výpovědích nebylo možné relevantně uvažovat ani samostatně, neboť ze tří lišících se výpovědí nebylo možné bez dalšího jednu určit jako klíčovou a tu považovat pro určení předmětu a rozsahu plnění za směrodatnou.
51. Svědek A. B. (tehdejší předseda dozorčí rady a člen správní rady žalobkyně) vypověděl, že družstvo JANKO žalobkyni v roce 2015 poskytlo služby v podobě opravy ubytoven, výměny oken, dveří, kotle, podlahy a také byly poskytnuty venkovní práce – sekání trávy a kácení stromů.
52. Svědek K. K. (tehdejší předseda představenstva žalobkyně) uvedl, že družstvo JANKO provedlo opravy dvou ubytoven, tří lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a opravu střech.
53. Svědek I. M. (předseda představenstva družstva JANKO v roce 2015) vypověděl, že družstvo JANKO žalobkyni v roce 2015 poskytovalo služby. Konkrétně se jednalo o údržbu nemovitosti v areálu žalobkyně. Byly prováděny zednické práce, pomocné práce, úklidové práce, oprava ubytovny a kanceláří, kanalizace, topení a sádrokartony.
54. Z uvedených rozporů ve výpovědích soud zmiňuje následující. Svědek I. M. vypověděl o pracích týkajících se ubytovny a kanceláří, zatímco pan K. vypověděl o dvou ubytovnách a svědek A. B. o neurčitěm množství ubytoven, tedy nemovité objekty nebyly určeny shodně. Svědek A. B. jako jediný uvedl opravu kotle a výměnu oken. Svědek K. K. jako jediný uvedl opravu tří lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů. Svědek I. M. jako jediný zmínil opravu kanalizace, topení a sádrokartony. Uvedené rozpory stran oprav nemovitých objektů a oprav technických zařízení jsou natolik podstatné, že je nelze zahladit poukazem na různou míru obecnosti či konkrétnosti výpovědí. Zmíněné rozpory ve výpovědích soud považuje za zásadní. Výpovědi rozhodně ve svém souhrnu nikterak Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nekonkretizovaly předmět a rozsah poskytnutých plnění, jak tvrdila žalobkyně, naopak pochybnosti zintenzivnily. Je sice pravdou, jak tvrdila žalobkyně, že s ubíhajícím časem paměť slábne a je obtížnější si vybavit jednotlivé podrobnosti událostí, o nichž svědek podává svědectví. Nicméně v posuzovaném případě se do důkazní nouze žalobkyně dostala v důsledku vlastního jednání, když si při svém obchodním styku nepočínala s náležitou obezřetností s ohledem na případné prokazování souladu svých tvrzení s účetními doklady při uplatňování § 24 odst. 1 ZDP a neobstarala si jiné podklady k prokázání svých tvrzení, jak správně podotkl žalovaný v odst. 16 žalobou napadeného rozhodnutí, kde mj. poukázal na přílehlavý závěr NSS uvedený v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37: „*Na tomto místě je vhodné připomenout, že každý daňový subjekt (podnikatel), 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.*“

55. Ke společnosti YU-KOS žalobkyně uvedla, že závěr žalovaného stran neprokázání předmětu a rozsahu skutečně poskytnutého plnění vyplývá z chybného posouzení důkazních prostředků. Podle žalobkyně výpověď svědka K. K. potvrdila obecně spolupráci s tímto dodavatelem, byť K. K. uvedl širší rozsah poskytnutých služeb, což je pochopitelné vzhledem k pětiletému odstupu uskutečnění výpovědi od předmětných událostí. Pan B. uvedl konkrétní předmět plnění – oprava střechy. Doba poskytnutí služeb podle žalobkyně jednoznačně vyplývá z daňových dokladů.
56. Podle obsahu správního spisu se zdanitelnými plněními poskytnutými společností YU-KOS a jejich daňovou účinností dle § 24 odst. 1 ZDP žalovaný zabýval především v odst. 56 až 73 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž aplikovanou právní úpravu nastínil v odst. 12 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí. V této části žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný posoudil výpovědi nejen žalobkyní zmíněných svědků K. K. a A. B., ale i svědka V. S., který měl zastupovat jednoho z jednatelů společnosti YU-KOS na základě plné moci. Žalovaný vycházel rovněž z té skutečnosti, že žalobkyně svá tvrzení stran zdanitelných plnění poskytnutých společností YU-KOS nedoložila žádnou listinou (např. písemné smlouvy, pracovní výkazy, pomocné stavební deníky, nabídky aj.) či jiným důkazem vyjma uvedených výpovědí.
57. Z dotčených faktur vystavených společností YU-KOS nebylo možné určit konkrétní předmět poskytnutých služeb, neboť na nich byl předmět plnění označen velmi vágně „*účtujeme vám za provedené práce v měsíce [...]*“ pro měsíce srpen a září 2015.
58. Svědek A. B. vypověděl, že společnost YU-KOS žalobkyni poskytla služby ve formě opravy střechy. Práce měly být provedeny v létě 2016.
59. Svědek V. S. uvedl, že předmětem poskytnutého zdanitelného plnění byly stavební práce – oprava ubytovny a střechy.
60. Svědek K. K. sdělil, že se ze strany společnosti YU-KOS jednalo o opravu dvou ubytoven, tří lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a o opravu střech.
61. Žalobkyní poukazované výpovědi svědků K. K. a A. B. se v popisu poskytnutých zdanitelných plnění zásadně liší. Svědek A. B. i K. K. uvedli opravu střechy. A. B. nic dalšího neuvedl, zatímco K. K. uvedl celou řadu dalších oprav. Jasně do věci nevnesla ani výpověď svědka V. S., který potvrdil opravu střechy, ale i ubytovny, kterou však neuvedl A. B. Soud konstatuje, že uvedené výpovědi, ani faktury, jednoznačně neprokázaly předmět a rozsah poskytnutého zdanitelného plnění společností YU-KOS, a tudíž se nejednalo o náklady, které bylo možné účinně odečíst od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP. Soud se rovněž Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že doba poskytnutí služeb jednoznačně vyplývá z daňových dokladů, neboť svědek Andryi Bezsarov vypověděl, že práce provedené společností YU-KOS se uskutečnily v létě 2016 (odst. 72 napadeného rozhodnutí), zatímco na fakturách od společnosti YU-KOS bylo uvedeno, že se jednalo o srpen a září 2015.

62. Ke společnosti Roman services žalobkyně sdělila, že závěr žalovaného stran neprokázání předmětu a rozsahu skutečně poskytnutého plnění vyplývá z chybného posouzení důkazních prostředků. Podle žalobkyně výpověď K. K. byla obecná a potvrdila spolupráci s dodavatelem Roman services. Předmět plnění byl zjištěn dostatečně určitě zejména z faktury č. 2015000801, její úhrady bankovním převodem a reakce společnosti Roman services na výzvu ze dne 18. 8. 2021, v níž tato společnost obchodování s žalobkyní potvrdila. Dodavatel Roman services v reakci na výzvu uvedl, že předmětem plnění byly stavební a rekonstrukční práce v areálu žalobkyně. Poskytnuté služby spočívaly v opravách oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin.
63. Zdanitelnými plněními poskytnutými společností Roman services a jejich daňovou účinností dle § 24 odst. 1 ZDP se žalovaný zabýval především v odst. 74 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž aplikovanou právní úpravu nastínil v odst. 12 až 28 tohoto rozhodnutí. V této části napadeného rozhodnutí žalovaný posoudil výpovědi nejen žalobkyní navržených svědků K. K., ale i svědka A. B., rovněž reakci společnosti Roman services ze dne 18. 8. 2021. Žalovaný vycházel rovněž z té skutečnosti, že žalobkyně svá tvrzení stran zdanitelných plnění poskytnutých společností Roman services nedoložila žádnou listinou (např. písemné smlouvy, pracovní výkazy, pomocné stavební deníky, nabídky aj.) či jiným důkazem vyjma uvedených výpovědí.
64. K tvrzením žalobkyně vztahujícím se ke společnosti Roman services soud obdobně jako výše konstatuje, že převod peněžních prostředků nikterak neprokazuje předmět a rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, za nějž bylo těmito prostředky zaplacen. Z faktury č. 2015000801 vystavené společností Roman services nebylo možné určit konkrétní předmět poskytnutých služeb, neboť na nich byl předmět plnění označen velmi vágně „*Fakturuje Vám za opravu a údržbu zařízení v areálu společnosti*“.
65. Společnost Roman services v reakci ze dne 18. 8. 2021 uvedla, že předmětem plnění byly stavební a rekonstrukční práce v areálu žalobkyně. Poskytnuté služby spočívaly v opravách oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin.
66. Svědek A. B. vypověděl, že společnost Roman services žalobkyni poskytovala služby podobě stavební činnosti, údržby nemovitostí a oprav.
67. Svědek K. K. uvedl, že se jednalo o opravu dvou ubytoven, opravu lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a o opravu střechy.
68. Žalobkyní poukazovaná svědecká výpověď K. K. a sdělení společnosti Roman services se v popisu poskytnutých zdanitelných plnění zásadně liší. Sdělení K. K. se s reakcí společnosti Roman services v popisu konkrétních prací krylo toliko v opravě střechy. Další tvrzení se navzájem nekryla nebo byla příliš vágní na to, aby z nich bylo možné vyčíst konkrétní předmět a rozsah provedených prací. Výpověď svědka A. B. byla velmi vágní a sama o sobě neuváděla žádný konkrétní předmět poskytnutých plnění, pouze rámcové činnosti. Soud konstatuje, že uvedené výpovědi, reakce společnosti Roman services, předmětná faktura ani její zaplacení, jednoznačně neprokázaly předmět a rozsah poskytnutého zdanitelného plnění společností Roman services, a tudíž se nejednalo o náklady, které bylo možné účinně odečíst od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

69. Z napadeného rozhodnutí je evidentní, že žalovaný zhodnotil všechny provedené důkazy, a to každý důkaz jednotlivě a následně všechny ve vzájemné souvislosti. Přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v průběhu správního řízení najevo. Své úvahy o tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, že jeho pochybnosti nerozptýlila, ale naopak prohloubila, pak srozumitelně a podrobně rozvedl v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný vysvětlil a podrobně rozvedl důvody, které zpochybnilly důkazní hodnotu provedených svědeckých výpovědí. V hodnocení provedených důkazů tedy neshledal soud žádných pochybení ze strany žalovaného.
70. Nad rámec uvedeného však považuje soud za důležité zdůraznit, že bez ohledu na vzájemný obsahový nesoulad mezi výpověďmi svědků a účastníka řízení, ani samotné výsledky svědků a účastníka řízení nikterak neprokázaly, v jakém rozsahu přijala žalobkyně od obchodních korporací zdanitelná plnění, o jaké konkrétní práce se jednalo, kde přesně byly práce provedeny a jakým způsobem se pořízené služby odrazily na výnosech žalobkyně. Jediné dostupné daňové doklady (faktury) nedokládají provedení konkrétních prací konkrétní osobou (dodavatelem) v konkrétním termínu tak, aby bylo možné postavit najisto, že žalobkyně určité konkrétní zdanitelné plnění od toho, kterého dodavatele přijala. K jednotlivým fakturám za přijatá zdanitelná plnění nebyly připojeny žádné listinné důkazy (např. písemné smlouvy, pracovní výkazy, pomocné stavební deníky ani nabídky, o nichž hovořil K. K. a na jejichž základě byl ohledně předmětných prací a služeb s obchodními korporacemi uzavřen smluvní vztah), umožňující zjištění, o jakou konkrétní činnost té, které obchodní korporace, pokud jde o typ činnosti, její rozsah a termín vykonání tímto dodavatelem, se jednalo.
71. Žalovaný dospěl k závěru, že mezi žalobkyní a obchodními korporacemi k jakémusi plnění došlo, avšak takový závěr pro uznání nároku na odečet nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP nepostačuje. S tímto závěrem se soud zcela ztotožňuje. Je třeba připomenout § 24 odst. 1 ZDP, a v souvislosti s ním je nutné zdůraznit, že nepostačuje prokázat, že žalobkyně spolupracovala s dodavateli, od kterých přijala blíže nespecifikovaná zdanitelná plnění, u nichž nebyl zřejmý jejich rozsah. Pro vznik nároku na odečet nákladů od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP je třeba prokázat mj., že uplatňované náklady skutečně vznikly, a také že byly tvrzeným způsobem a v tvrzeném rozsahu vynaloženy, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období. V daném případě požadované skutečnosti z předložených daňových dokladů, dodatečného vysvětlení jednatele žalobkyně a výsledků svědků nevyplývají, neboť z nich není patrná dostatečná specifikace přijatých zdanitelných plnění. Dle soudu žádný z uvedených důkazů, a to jak samostatně, tak ani ve vzájemných souvislostech neprokazují splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP. Pakliže ke stejnému závěru dospěl při hodnocení důkazů i žalovaný, soud tento závěr plně aprobuje.
72. Je tedy namístě shrnout, že orgány finanční správy dostaly svým povinností a prokázaly pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně, jak vyplývá z výše uvedeného, tyto pochybnosti nevyvrátila. Soud přitom nesdílí názor žalobkyně, že by žalovaný provedené důkazy nesprávně vyhodnotil. Ze správního spisu naopak plyne, že orgány finanční správy plně respektovaly pravidla a zákonnou úpravu dokazování v daňovém řízení. Ohledně rozsahu důkazní povinnosti žalobkyně je pak nutno odkázat na výše uvedené a akcentovat, že je třeba mít na zřeteli „že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odečet daně [...]“. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). V daném případě nebyla žalobkyní předložena žádná dokumentace, která by osvědčila předmět a rozsah provedených prací. Ačkoli cena fakturovaných prací byla vysoká a předmět a rozsah prací, které měly být za tuto cenu provedeny (rekonstrukce ubytoven, oprava střechy a lodních výtahů), bezpochyby vyžadovaly zaevidování jejich průběhu, provedení a předání v písemné formě, žalobkyně žádné písemnosti ohledně jejich realizace nepředložila. Protože žalobkyně v posuzovaných obchodních vztazích náležitou míru obezřetnosti nevynaložila, když si nezajistila potřebné důkazy k prokázání jejího nároku na odečet nákladů od základu daně za práce a služby poskytnuté třemi obchodními korporacemi, jde pouze k její tíži, že neunesla své důkazní břemeno.

73. Žalobkyně argumentovala rozsudkem NSS a dožadovala se aplikace jeho závěrů na nyní posuzovaný případ. Soud však dospěl k závěru, že závěry odkazovaného rozsudku nejsou pro nyní posuzovanou věc přílehlavé, neboť NSS v nich řešil zcela odlišnou situaci. V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, totiž byla zodpovězena otázka, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Žádné pochybnosti o rozsahu a provedení fakturovaných plnění v dané věci nebyly. Pochybnosti vznikly pouze ohledně toho, zda deklarované plnění poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu.
74. Soud uzavírá, že správní orgány nepochybily, dospěly-li k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala podmínky nutné pro uznání nároku na odečet nákladů od základu daně. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
75. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
76. Osoby zúčastněné na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení, neboť podle § 60 odst. 5 s. ř. s. má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil, a v předmětném řízení nebyly soudem osobám zúčastněným na řízení uloženy žádné povinnosti. S ohledem na zavedenou praxi krajských soudů a Nejvyššího správního soudu (srov. např. jeho rozsudek ze dne 19. 8. 2016, č. j. 4 As 56/2016-53, ze dne 14. 5. 2015, č. j. 3 As 85/2015-8, ze dne 24. 2. 2016, č. j. 3 As 220/2015-49, ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 As 223/2015-43, ze dne 6. 10. 2015, č. j. 8 As 171/2014-67, nebo ze dne 6. 8. 2015, č. j. 10 As 43/2015-49, vše dostupné na www.nssoud.cz) soud v dané situaci nezahrnul vypořádání nákladů řízení osob zúčastněných na řízení do výroku a zabýval se jím toliko v odůvodnění tohoto rozsudku.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 1. října 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.