



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **V. m. s.r.o.**, IČO X
sídlem N. d. 699, X P.
zastoupená advokátem JUDr. Romanem Andělem
sídlem Šafaříkova 5, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2023, č. j. 27194/23/5200-11432-713229
ve věci daně z příjmu právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 5429/22/3110-60562-802623) dodatečným platebním výměrem č. j. 372970/22/3110-50523-802628, ze dne 4. 3. 2022 doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2018 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 263 120 Kč, přičemž současně stanovil penále ve výši 252 624 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí přijatých faktur od obchodní korporace A. I. s.r.o., DIČ: X (dále jen „A.“), do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále

jen „ZDP“). Na základě vyhodnocení provedeného dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala fakticitu deklarovaných nákladů od A., tedy že deklarovaná plnění byla vůbec uskutečněna, že k přijetí tak, jak bylo deklarováno, vůbec došlo a že deklarovaná plnění byla uskutečněna v rozsahu a objemu uvedeném na daňových dokladech.

- Po doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že tento snížil doměřenou daň o částku 95 570 Kč. Současně změnil také penále v souladu s § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ve zbylém rozsahu odvolání žalobkyně zamítla a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Argumentace stran

- Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. V první řadě tvrdila, že zpráva o daňové kontrole a v návaznosti na to i napadené rozhodnutí jsou nekonzistentní a v důsledku toho i nepřezkoumatelné kvůli směšování a zaměňování skutečností, které správce daně potažmo žalovaný požadovali po žalobkyni prokázat. Ve výzvě k prokázání skutečností nebylo jasně uvedeno, co přesně má být prokázáno, a konkrétní pochybnosti nebylo možné vyvodit ani z přiloženého odůvodnění. Žalovaný si ani po ukončení dokazování neujasněl, co vlastně žalobkyni vytýká. Dle žalobkyně bylo povinností správce daně jednoznačně a konkrétně uvést, proč jsou posuzované náklady vyloučeny ze základu daně, a to pro každé jednotlivé plnění zvlášť, doplněno úplným přehledem důkazních prostředků a jejich hodnocením. Nadto důvody správce daně pro vyslovení pochybností se týkaly především okolností zjištěných u A., které neměly přímý vliv na realizaci posuzovaných plnění. Žalobkyně zdůraznila, že pro uznání nákladů jako daňově uznatelných je klíčová jejich vazba na podnikatelskou činnost, skutečné provedení plnění a jeho tržní cena. Osoba vykonávající činnosti u dodavatele není podstatná.
- Žalobkyně dále namítala porušení zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně vyhodnotil provedené svědecké výpovědi účelově a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Na základě tohoto vadného postupu dospěl k nesprávnému závěru, jenž přehlíží ekonomickou realitu a podmínky podnikání žalobkyně. Dle žalobkyně svědecká výpověď H. P. potvrzuje čestné prohlášení J. R., který uvedl, že jako zástupce A. v roce 2018 zajišťoval pro daňový subjekt dodávky zboží, materiálu, služeb a prací, včetně potvrzení objednávek, poskytnutých plnění a přijetí úplat. Její výpověď dále potvrdila, že J. R. vykonával činnosti společnosti a zajišťoval zakázky. Existenci objednávek a e-mailové korespondence daňový subjekt doložil již v prvním stupni řízení. V této souvislosti žalobkyně navrhla provedení důkazu bankovními výpisy dodavatele A. Žalovaný považoval většinu důkazů za nevěrohodnou, neboť A. nedisponovala personálním ani materiálním vybavením potřebným pro poskytování předmětných plnění, přestože sám správce daně připustil možnost jejich zajišťování prostřednictvím třetích osob. Ze spisového materiálu přitom není zřejmé, zda se žalovaný zabýval tím, jaké personální a materiální zázemí je nezbytné pro zajištění služeb dodavatelským způsobem.
- Žalobkyně v daňovém řízení předložila seznam svých zaměstnanců, z něhož je zjištělné, že kromě administrativních pracovníků a osob s konkrétní specializací neměla žádné pomocné síly. Žalobkyně si proto nemohla v dotčených obdobích fakticky a personálně zajistit výkon předmětných služeb vlastními silami, přičemž je zřejmé, že práce byly provedeny. Žalovaný si proto měl položit otázku, kdo jiný by uvedenou práci vykonal, když ne právě A. Dílčí pochybení při evidenci přijatého zboží (např. použití pneumatik) pak sama o sobě nevypovídají ničeho o tom, že zboží nebylo pořízeno od A. Žalobkyně předložila soupis subdodavatelů

zakázek O. (O. p.) a demolice sklárny v Ú. n. L., který dokládal, jak přijatá plnění ovlivnila její podnikatelskou činnost, zejména na straně výnosů, kterých by bez využití subdodavatelů nemohla dosáhnout. Dovolávala se přitom nesprávného posouzení provedených výpovědí svědků J. J., J. D., J. M., P. V. a R. S. Žalobkyně dále namítala, že závěry žalovaného týkající se stavebních deníků jsou nepřesné, protože jejich obsah nebyl komplexně přezkoumán, což je nezbytné pro objektivní posouzení, zda absence dodavatelů v denících je běžnou praxí nebo významnou skutečností. Poukázala na to, že vedení stavebních deníků nebylo nikdy objednateli zpochybněno a absence subdodavatelů v nich není chybou, protože neměla povinnost takovou evidenci vést. Žalobkyně rovněž upozornila na nelogický závěr žalovaného, který z absence strojů dodavatele na fotodokumentaci vyvozoval neposkytnutí plnění, a zdůraznila, že fotodokumentace slouží k prezentaci společnosti, nikoliv jejích obchodních partnerů.

7. Žalobkyně dále namítala, že pro unesení svého důkazního břemene předložila adekvátní a dostatečné podklady. V této souvislosti odkázala na judikaturu NSS s tím, že by při posuzování důkazního břemene měla být brána v potaz skutečnost unesení přiměřeného důkazního břemene, které nepřinese správci daně vždy 100 % jistotu o uskutečnění plnění. Správce daně neuznal jí předložené důkazní prostředky jako dostatečné bez jasného vymezení, jakým způsobem měla materiálně prokázat existenci uskutečněných přijatých plnění. Žalobkyně měla za to, že správce daně založil své závěry na neurčitých pochybnostech, které žalobkyni sdělil až s výrazným časovým odstupem tří let. Požadavky správce daně na další a nespecifikované důkazy přesahují běžnou obchodní praxi a nároky na důkazní standard, který správce daně vůči jiným případům nerozporoval. Hodnocení důkazů bylo provedeno pouze formálně, aniž by správce daně přihlédl ke všem zjištěným skutečnostem. Žalobkyně zdůraznila, že využívání subdodavatelů bylo nezbytné z důvodu rozsahu a termínů zakázek, a předložila fotodokumentaci i další důkazy k podpoře své činnosti. Žalobkyně tak měla oproti žalovanému za to, že kontrolované náklady zahrnuje mezi daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP oprávněně a splnila tak všechny podmínky kladené zákonem a judikaturou.
8. Žalobkyně namítala nevyslyšení jejího návrhu na provedení důkazu spisy vedenými v souvislosti s nalézacími řízeními vedenými pro dotčená období u A. Správce daně dle žalobkyně bezdůvodně přehlížel, že A. řádně přiznala uskutečnění posuzovaných plnění všemi zákonem stanovenými způsoby (daňová přiznání k DPH, kontrolní hlášení a vyměření daně z příjmů právnických osob). V případě daňových tvrzení (jak k DPPO, tak k DPH) či hlášení, ve kterých by byla společností A. zahrnuta prověřovaná plnění, by se jednalo o jednoznačný důkaz toho, že k plněním došlo tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. Jednalo by se o shodu s důkazními prostředky předloženými žalobkyní. Pokud tedy dva daňové subjekty tvrdí totéž, pak je stěží odůvodnitelný závěr, že se posuzované obchodní transakce neuskutečnily, resp. neuskutečnily tak, jak je deklarováno na souvisejících dokladech. S odkazem na judikaturu NSS měla žalobkyně za to, že se jednalo o porušení zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení.
9. Konečně se žalobkyně domáhala aplikace tzv. esenciálních výdajů. Tvrdila, že pokud se jí nepovedlo prokázat uskutečnění konkrétních transakcí jež mají charakter služeb, správce daně nemohl na řádné stanovení daňové povinnosti rezignovat a bylo jeho povinností uvážit, jaké výdaje musela žalobkyně k realizaci dotčených plnění vynaložit a danou skutečnost relevantním způsobem promítnout do stanoveného základu daně. Žalobkyně má totiž za to, že správce daně existenci panelů, pneumatik, náhradních dílů a drticích desek náležitě nepochybnil, pročež bylo na místě uznat jí výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši.

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zrekapituloval jednotlivé pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se s obsahově shodnými námitkami již vypořádal.

III. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
12. Žalobkyně v předmětném zdaňovacím období uplatnila faktury od A. jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podstatou sporu je posouzení, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a prokázala, že jí uplatněné výdaje byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se posuzovaná plnění podle dodavatelských faktur fakticky uskutečnila dle jí deklarovaných údajů, tedy že *„fakticky přijala plnění od společnosti A. v rozsahu a čase, jak je na dokladech uvedeno“*.
13. Předně třeba zdůraznit, že podanou žalobou žalobkyně ustrnula v obsahově totožných námitkách, které převzala z jí podaného odvolání, přičemž s těmito námitkami se již žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Dle judikatury NSS přitom pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch (např. bod 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63). Dalším důsledkem uvedeného pak je, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

Nepřezkoumatelnost

14. Jakkoliv žalobkyně nejprve obecně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k požadavkům správce daně, potažmo žalovaného, na důkazní povinnost žalobkyně v řízení, nelze jí přisvědčit. Podle ustálené judikatury NSS je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, body 61 a 66). O takový případ se v nyní projednávané věci nejedná.
15. Pokud žalobkyně obecně namítá, že závěry správce daně a žalovaného jsou pro ni nesrozumitelné, vzájemně si odporují a mají *„odlišné daňové dopady“*, je třeba vzhledem k obecné povaze této argumentace uvést, že takto obecně formulované námitky lze řešit pouze stejně obecně (rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Pokud jde o výzvu k prokázání skutečností ze dne 11. 2. 2021, č. j. 181380/21/3110-60563-804501, výzvu k prokázání, *„že náklady, o kterých bylo účtováno na základě výše uvedených dokladů, souvisí s ekonomickou činností daňového subjektu a jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 ZDP“* považuje soud za jasnou a v daný moment dostatečně konkrétní. Rozhodující je však obsah napadeného rozhodnutí. Z obsahu žalobní

argumentace je přitom zřejmé, že žalobkyně nesouhlasí s právním posouzením žalovaného stran otázky, zda dotčené výdaje byly výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmu dle § 24 odst. 1 ZDP, a zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a prokázala, že je vynaložila deklarovaným způsobem. Jak bude dále rozvedeno, z obsahu napadeného rozhodnutí je patrné, proč žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila příslušné zákonné požadavky – jeho úvahy jsou logické, konzistentní a vnitřně nerozporné. Napadené rozhodnutí je náležitě odůvodněné a srozumitelné. Z jeho textu jasně vyplývá, které otázky žalovaný považoval za podstatné, a rovněž je zřetelná vzájemná provázanost jeho jednotlivých úvah a klíčové důvody, na nichž rozhodnutí spočívá. Je to naopak žalobkyně, která sama připouští, že pochybnosti správce daně směřovaly k faktickému plnění dodávek (viz bod 27 žaloby).

16. Za nepřezkoumatelné a nekonkrétní nelze označit ani hodnocení správce daně k jednotlivým deklarovaným nákladům. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně podrobně uvedl své závěry stran pochybností fakticity přijatého plnění ke každému deklarovanému nákladu zvlášť (viz str. 8-13). Stejně tak vyjádřil své závěry (stanoviska) k vyjádření žalobkyně k dosavadnímu kontrolnímu zjištění (str. 15-21) a nově navrženým důkazům (str. 20-40). Správce daně pak učinil zcela jasný závěr, že *„daňový subjekt neunesl důkazní své břemeno a tím neprokázal, že uplatněné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, protože daňový subjekt neprokázal, že deklarovaná plnění na přijatých fakturách (viz tabulka str. 40 zprávy o daňové kontrole) od korporace A. Invest, se fakticky uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, tj. že plnění bylo poskytnuto tvrzeným dodavatelem, v deklarovaném rozsahu a čase, resp. že je skutečně přijal od dodavatele A. I. a ani neprokázal, že se plnění uskutečnilo jiným způsobem, než je deklarováno.“*
17. Obdobným způsobem vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti také žalovaný (viz body 180-191 napadeného rozhodnutí) a dospěl k témuž závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně, která neprokázala, že se posuzovaná plnění fakticky uskutečnil dle deklarovaných údajů. Z uvedeného je tedy zřejmé, že jak správce daně, tak také žalovaný u otázky daňové (ne)účinnosti posuzovaných nákladů učinili jasné závěry o neunesení důkazního břemene žalobkyně, protože nelze tyto závěry v kontextu provedeného dokazování označit za nesrozumitelné či nepřezkoumatelné.
18. O absenci nepřezkoumatelnosti koneckonců svědčí i skutečnost, že žalobkyně se závěry správních orgánů polemizuje. Namítala-li žalobkyně v bodě 12 žaloby nekonzistentnost správní úvahy s odkazem na jednotlivé pasáže zprávy o daňové kontrole, krajský soud v uvedeném nekonzistentnost, natožpak nepřezkoumatelnost neshledal. Veškerá žalobkyní uvedená vytknutí ze strany správce daně (*faktické uskutečnění, nakoupení materiálu/nábr.dílů, přijetí služby, uskutečnění deklarovaných plnění*) lze totiž bez pochyby zastřešit tím, že žalobkyni bylo od počátku vytýkáno neprokázání faktického uskutečnění deklarovaných plnění, tzn. že k přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno vůbec došlo. Krajský soud tak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal.

Důkazní břemeno a „daňová účinnost“ výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP

19. Následné dílčí námitky žalobkyně lze pak zobecnit jako souhrnnou námitku proti důkaznímu hodnocení správce daně a žalovaného stran rozložení důkazního břemeno a hodnocení provedených důkazů. Jelikož žalovaný v kapitole III. napadeného rozhodnutí již otázku podmínek pro daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a důkazního břemene v daňovém řízení podrobně shrnul, a správně vyložil právní úpravu i relevantní judikaturu,

nebude již soud totéž dopodrobna opakovat a akcentuje jen skutečnosti významné pro vypořádání žalobních bodů. V rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, na který odkazuje také žalobkyně, NSS popisuje podmínky pro daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně je zde uvedeno, že: „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: a) výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, b) výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, c) musí být vynaloženy ve zdaňovacím období, d) za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné.*“

20. Podle § 24 odst. 1 ZDP lze za daňově uznatelné výdaje (náklady) považovat pouze ty, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tuto podmínku podrobně rozpracovala judikatura NSS, dle které daňový subjekt musí nejen prokázat existenci transakce, v jejímž rámci byl výdaj uskutečněn, ale také doložit, že výdaj byl vynaložen za deklarovaným účelem, v tvrzeném rozsahu a za cenu odpovídající částce uvedené na daňových dokladech (např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). Formálně správný doklad sám o sobě nestačí, aby byl výdaj uznán. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který musí doložit faktické uskutečnění plnění a jeho věcnou a časovou souvislost se zdanitelnými příjmy (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Judikatura také zdůrazňuje, že správce daně má právo vyjádřit pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti účetnictví a jiných povinných záznamů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně doloží existenci vážných a důvodných pochybností o souladu deklarovaných výdajů s realitou, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí tyto pochybnosti odstranit dalšími důkazy (např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud však i dodatečně poskytnuté důkazy obsahují rozpory nebo nevysvětlitelné nesrovnalosti, správce daně nemusí výdaje uznat (rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109).
21. Příčinná souvislost mezi výdaji a příjmy pak byla podrobně popsána v rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, který uvádí, že nestačí prokázat pouze abstraktní vydání peněz, ale je nezbytné doložit konkrétní vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, stejně jako přímý vztah mezi výdajem a očekávanými příjmy. Výdaje nemusí nutně vést k přímým příjmům, ale musí být prokazatelně vynaloženy za účelem jejich dosažení (např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013-41). Smyslem právní úpravy je zajistit, aby mezi výdaji a příjmy existovala věcná a časová souvislost, přičemž důkazní břemeno leží na daňovém subjektu po celou dobu daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27).
22. Důkazní břemeno v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu spočívá na daňovém subjektu, který je povinen prokázat pravdivost a správnost skutečností, jež sám uvádí v daňovém tvrzení, dodatečném tvrzení či dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt nese břemeno tvrzení i důkazní, což znamená, že musí předložit dostatečné důkazy, které potvrzují jeho tvrzení, přičemž tyto důkazy musí být konkrétní a průkazné. Formálně správný daňový doklad nebo účetní záznam nemusí být sám o sobě dostatečným důkazem, pokud neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění (usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04). Správce daně není povinen zjistit skutečný skutkový stav, ale musí vyvinout maximální úsilí k jeho zjištění, posuzovat věrohodnost důkazních prostředků a vyjádřit pochybnosti o jejich průkaznosti, pokud k tomu má oprávněné důvody [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. NSS opakovaně judikoval, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu aktivně prokazovat své tvrzení (např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Zároveň však platí, že správce daně

nemůže své pochybnosti založit na svévolných nebo nepodložených domněnkách a musí doložit vážné a důvodné pochybnosti (rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 23/2013-51). Vyváženost důkazních povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem zajišťuje, že každý nese své důkazní břemeno v rozsahu odpovídajícím jeho procesním povinnostem.

23. Na základě výše uvedeného lze v poměrech posuzovaného případu konstatovat, že žalobkyně nesla odpovědnost za prokázání pravdivosti, průkaznosti a věcné souvislosti uplatněných výdajů, a to nejen na základě účetních dokladů. Pakliže o jejich věrohodnosti vznikly správci daně důvodné pochybnosti, bylo na místě prokázat jejich fakticitu a daňovou uznatelnost jinými důkazními prostředky. Správce daně přitom nebyl povinen prokázat nepravdivost předložených údajů, ale postačovalo mu doložit existenci oprávněných a důvodných pochybností. Úspěšné unesení důkazního břemene v daňovém řízení tak od žalobkyně vyžadovalo aktivní přístup a schopnost doložit své tvrzení konkrétními a přesvědčivými důkazy.
24. Žalobkyni předně nelze přisvědčit v tom, že se pochybnosti správce daně týkaly především okolností zjištěných u A. Žalobkyně přehlíží, že tyto pochybnosti byly primárně vyvolány samotnou žalobkyní, která v řízení předložila pouze omezené množství důkazů (faktury, účetní deník, výdajové pokladní doklady a evidenci pro účely DPH), čímž sice splnila své prvotní důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, avšak primární doklady ve formě faktur byly formulovány zcela obecným způsobem (absence předmětu a rozsahu plnění) – viz například daňový doklad č. 18010081 ve kterém je uvedeno: „*na základe Vaší objednávky Vám fakturujeme dohodnutou cenu*“, a ani ostatní provedené důkazy (svědecké výpovědi, stavební deníky, seznam zaměstnanců) v řízení pochybnosti stran fakticity přijatého plnění nerozptýlily.
25. Jakkoliv žalobkyně namítala nedůslednost správce daně, který podle ní přehlížel, že A. řádně přiznala uskutečnění posuzovaných plnění všemi zákonem stanovenými způsoby, což by mělo prokazovat přijetí předmětných zdanitelných plnění, nelze této argumentaci přisvědčit. Žalovaný se k uvedené námitce podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí (body 67-71 a 213-220), na které soud v podrobnostech odkazuje. Závěr správce daně, potažmo žalovaného, o neprokázání faktického uskutečnění dodávek není dotčen tím, že A. zahrnula posuzované faktury do kontrolních hlášení a daňových přiznání. Kontrolní hlášení i daňová přiznání mají povahu tvrzení daňového subjektu, která slouží k deklaraci údajů požadovaných zákonem (§ 135 odst. 1 a 2 daňového řádu), ale samy o sobě neprokazují faktickou stránku deklarovaných transakcí. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, daňová přiznání a obdobné dokumenty mají pouze formální charakter a nejsou samy schopny doložit, že deklarovaná plnění byla skutečně realizována. Povaha kontrolního hlášení spočívá pouze v evidenčním zachycení tvrzení subjektů, nikoli ve verifikaci jejich skutečnosti. Skutečnost, že u A. byly zahájeny postupy k odstranění pochybností (§ 88 daňového řádu), dále potvrzuje, že samotná deklarace transakcí nevypovídá o jejich faktickém průběhu. Klíčovou otázkou tak zůstala otázka prokázání, zda posuzované dodávky byly skutečně realizovány, což v řízení žalobkyně neprokázala.
26. Žalobkyni nelze přisvědčit dále v tom, že by svědecká výpověď jednatelky společnosti A. H. P. prokazovala uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění ve shodě s čestným prohlášením J. R. Z protokolu o výslechu svědka (č. j. 1769653/20/3110-60563-804501) soud zjistil, že paní H. P. byla jediná jednatelka společnosti, starala se o finanční transakce a dle pokynů pana R. prováděla úhrady plateb z účtu společnosti a výběry hotovosti. Zásadní skutečností ovšem zůstává, že po jejím seznámení se se všemi prověřovanými daňovými doklady uvedla, že neví, kdo vyřizoval fakturované náhradní díly a služby za korporaci A. a že podpisy uvedené na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

prověřovaných dokladech (fakturách) nejsou její. Stejně tak ani prověřované příjmové pokladní doklady nepodepsala a hotovost nepřevzala. Jak dále vyplývá ze správního spisu, správce daně se pokusil vyslechnout pana R. jako svědka, avšak ten se opakovaně omlouval, a nakonec využil svého práva odmítnout výpověď, aby se nevystavil riziku trestního stíhání. Přestože odmítl svědeckou výpověď k posuzovaným transakcím, předložil Čestné prohlášení ze dne 11. 5. 2021, v němž uvedl, že jako zmocněná osoba společnosti A. v roce 2018 zajišťoval pro daňový subjekt dodávky zboží, materiálu, služeb a prací na základě ústních či písemných objednávek na „*akcích velkého rozsahu*“.

27. Stran hodnocení provedené svědecké výpovědi a čestného prohlášení se soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného (body 70-73 napadeného rozhodnutí). Z čestného prohlášení pana R. lze toliko učinit obecný závěr, že potvrdil realizaci dodávek, aniž by však doložil vznik svého zmocnění. Podle judikatury (např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 1/2016-240 ze dne 27. 3. 2018) by takové prohlášení mohlo naznačovat povědomí osoby o dané věci a mohlo vést k jejímu výslechu, avšak pan R. odmítl v této záležitosti dále vypovídat. Ve shodě se závěry žalovaného má také krajský soud za to, že předmětné prohlášení je toliko obecné a neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti potřebné k prokázání fakticity obchodních transakcí žalobkyně. I když čestné prohlášení může být uznáno jako důkazní prostředek, jeho váha je omezená, pokud neobsahuje relevantní a ověřitelné informace, jako se tomu stalo v nyní projednávaném případě. Svědek R. navíc odmítl vypovídat s odkazem na možné trestní stíhání, což snižuje důvěryhodnost jeho čestného prohlášení. Nutno rovněž podotknout, že čestným prohlášením nebyl odstraněn ani prvotní zjištěný rozpor, a sice, na základě jakého právního titulu se svědek považoval za osobu oprávněnou za dodavatele jednat. Uvedené skutečnosti včetně skutečnosti, že jednatelka A., paní P., neměla o transakcích žádné povědomí a sama odkazovala na pana R., spolu s tím, že jednatel žalobkyně nikdy nejednal přímo s paní P., ale pouze s panem R. (včetně návštěvy sídla A. v Brně), vyvolala u správce daně oprávněné pochybnosti o reálnosti deklarovaných transakcí.
28. Žalobkyně dále na několika místech žaloby namítala, že se žalovaný nedostatečně zabýval personálním a materiálním zázemím žalobkyně, pakliže si nepoložil otázku, kdo jiný, než A. mohl uvedenou práci vykonat. V tomto směru žalobkyně opět přehlíží rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně není povinen zjistit skutečný skutkový stav, jelikož daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu aktivně prokazovat svá tvrzení (např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Stejně tak přehlíží hodnocení provedených důkazů uvedené např. v bodě 69 a 187 napadeného rozhodnutí, se kterým se krajský soud zcela ztotožňuje a ve kterém žalovaný uzavřel, že „*skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti o společnosti A.(...), že společnost A. nemá personální ani materiální zázemí pro uskutečnění předmětných dodávek, nezveřejňuje účetní závěrky, spolu s tím, že jediná jednatelka společnosti paní P. neměla žádné povědomí o činnosti společnosti, přičemž se opakovaně odkazovala na pana R., který odmítl vypovídat (viz bod [72]), jen potvrdily oprávněnost pochybností správce daně stran fakticity posuzovaných transakcí. Tyto zjištěné skutečnosti přitom nebyly kladeny k tíži odvolateli, ale sloužily k dokreslení celkové situace.*“ Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně se svou argumentací odklání od podstaty věci a staví ji do nesprávné roviny. Žalovaný neměl povinnost zabývat se otázkou, kdo jiný než A. mohl uvedenou práci vykonat, pakliže k tomu sama žalobkyně neměla dle svých tvrzení kapacity. V řízení byla zpochybněna fakticita uskutečnění plnění. Soud může opětovně toliko zopakovat, že ze strany správce daně byly vzneseny (důvodné) pochybnosti o tom, zda vůbec žalobkyně přijala plnění a zda od A. Pakliže na předestřené pochybnosti správce daně o tom, zda plnění bylo vůbec od A poskytnuto, žalobkyně reagovala poukázáním na vlastní personální

Shodu s prvopísem potvrzuje M. Ch.

a materiální kapacity, jedná se o argumentaci, která se mívá s podstatou věci, a tudíž nedostatečnou k rozptýlení vznesených pochybností.

29. Stejný závěr pak platí i ve vztahu k předloženému seznamu zaměstnanců žalobkyně, ze kterého má vyplývat, že méně kvalifikovanou práci nemohla žalobkyně vykonat sama. Tento z podstaty věci nebyl způsobilý odpovědět na předestřenu otázku, jinými slovy nebyl způsobilý prokázat, že plnění bylo poskytnuto a že bylo poskytnuto od A. Krajský soud se totiž ztotožňuje s žalovaným, že z předloženého seznamu nelze učinit závěr, že pracovník s určitou kvalifikací nemohl vykonávat i nekvalifikovanou práci. S námitkou týkající se seznamu zaměstnanců se žalovaný komplexně a přiléhavě vypořádal, krajský soud tak odkazuje na body 164 a 225 napadeného rozhodnutí, neboť se s odůvodněním žalovaného ztotožňuje.
30. Obdobně je třeba hodnotit i případnou otázku personálního a materiálního zázemí samotné A. Jak již bylo uvedeno, zjištěné skutečnosti týkající se samotné A. daly vzniknout důvodným pochybnostem správce daně, případně tyto pochybnosti dále podpořily a dokreslily celkovou situaci. Nejednalo se o skutečnosti, které by byly kladeny k tíži žalobkyně. Pakliže i sama A. zajišťovala své plnění prostřednictvím třetích osob, tato skutečnost by uznání nákladů na takové plnění nebránila, byla-li by prokázána, což se však nestalo.
31. Stejně tak nelze hodnotit jinak ani předložený soupis subdodavatelů zakázek O. a demolice sklárny v Ú. n. L. Uvedené důkazy mohly podporovat tvrzení žalobkyně, že práce neuskutečnila pouze vlastními silami, nicméně nikterak neprokazovaly to, co je předmětem sporu, tedy fakticitu zde posuzovaných dodávek. O to víc v kontextu s dalšími provedenými důkazy, když žalobkyně předložila dokument označený jako „*Poptávkový list uložení zeminy O. O. v B.*“, který popisuje poptávku na přepravu a uložení 112 000 tun zeminy na skládce v B., vlastněné panem J. Listina však neuvádí adresáta a žalobkyně nepředložila žádné cenové nabídky ani faktury, ačkoli v dokumentu byly sjednány měsíční fakturace se splatností 30 dní. Svědek J. ve výpovědi uvedl, že žádná cena za službu nebyla sjednána a mělo jít o protislužbu, což odporuje obsahu poptávky. Žalobkyně rovněž nepředložila Smlouvu O. ani její dodatky, které by prokazovaly její tvrzení, že zakázka zahrnovala práce mimo areál O. Jak správně uzavřel také žalovaný (bod 89 napadeného rozhodnutí), byla to sama žalobkyně, která uvedla, že se na dané zakázce měla podílet řada jiných dodavatelů, přičemž přímá souvislost mezi žalobkyní vystavenými daňovými doklady pro společnost O. a přijatými fakturami od společnosti A. nebyla v řízení prokázána. Uvedené okolnosti včetně obsahu provedené svědecké výpovědi pana J. tak naopak vyvolaly další pochybnosti o fakticitě plnění.
32. Jakkoliv se žalobkyně domnívá, že má být svědecká výpověď J. J. (protokol ze dne 11. 10. 2021, č. j. 1734094/21/3100-60563-802623) hodnocena tak, že neoznačené stroje skutečně patřily A., a že zaměstnanec ukrajinské národnosti vykonával práce pro tuto společnost, krajský soud tento názor nesdílí. Z uvedené výpovědi pouze vyplývá, že na pozemcích svědka byly mimo vozidla žalobkyně také jiné stroje bez označení, přičemž jeden tento stroj obsluhoval muž ukrajinské národnosti. Svědek také uvedl, že A. nezná a že neví, komu stroje bez označení patřily a kdo je obsluhoval. Z uvedeného tak nelze usuzovat na závěr, že by neoznačené stroje patřily A.
33. Ani v případě hodnocení svědecké výpovědi J. D. (protokol ze dne 3. 11. 2021, č. j. 1843040/21/3110-60563-804501) se nejedná o zjednodušující pohled správce daně a žalovaného na sporné okolnosti. Skutečnost, že svědek potvrdil, že náhradní díly z objednávky č. X skládal, opět nepotvrzuje, že se jedná o plnění poskytnuté A. To zvláště za situace, kdy svědek dále uvádí, že neví, kterým vozidlem byly náhradní díly přivezeny a nepamatuje se, kdo byl dodavatel. Stejným způsobem nelze ve prospěch žalobkyně vyhodnotit ani tvrzené

skutečnosti svědky J. M. a P. V. stran opravy stroje Komatsu D65 a použitých náhradních dílů. Veškeré námitky žalobkyně, co do provedených výsledků svědků, mají pouze hypotetický charakter. Žalobkyně jinými slovy tvrdí, že konkrétně sdělené informace jednotlivých svědků sice nepotvrzují přijetí zdanitelného plnění od A., ale ani jej nevyvracejí. V tomto směru soud opětovně odkazuje na popsané rozložení důkazního břemene stran prokázání faktického přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, které tížilo žalobkyni. Proto pokud svědecká výpověď sice nevyvrátí realizaci zdanitelného plnění, ale ani jej nepotvrdí, nelze ji považovat za důkaz, kterým by žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Správcem daně zjištěné skutečnosti z provedených důkazů tak nebyly žalobkyni kladeny k tíži, ale sloužily k unesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

34. Žalobkyně se také mylí v tom, že žalovaný nesprávně vyhodnocuje svědecké výpovědi J. M. a R. S. ve vztahu k nájmu vozidel CAT 966 a dozer. Žalovaný zjištění ohledně zakázky nájmu strojů řádně vyhodnotil v bodech 145 až 158 napadeného rozhodnutí, v rámci kterých opět pro nekonkrétnost v rozhodujících okolnostech svědecké výpovědi vyhodnotil tak, že také nepřispěly k rozptýlení důvodných pochybností stran přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Nadto v případě těchto plnění žalovaný postupoval ve prospěch žalobkyně a nárok na uplatnění daňové účinného nákladu z těchto plnění žalobkyni uznal, protože adekvátním způsobem změnil dodatečný platební výměr a původně doměřenou daňovou povinnost včetně penále snížil.
35. Je tak třeba odmítnout, že by správní orgány zaměřily svou pozornost na obsah svědeckých výpovědí J. J., J. D., J. M., P. V., L. J., R. S. a tyto hodnotily účelově a v rozporu se zásadou volného hodnocení. Předně se jednalo o výsledky osob na návrh žalobkyně. Zásadní ovšem zůstává, že ani tyto provedené svědecké výpovědi nebyly schopny potvrdit faktické dodání prověřovaných služeb či zboží A. a rozptýlit tak důvodné pochybnosti správce daně, neboť žádný ze svědků nebyl schopen A. jako dodavatele identifikovat či sdělit okolnosti související s dodávkami, které by jednoznačně realizaci dodávek prokázaly.
36. S tím souvisí také další námitka žalobkyně v požadavku přezkoumat celý obsah dostupných stavebních deníků. Předpoklad vedení stavebního deníku podrobně popsal žalovaný v bodě 141 napadeného rozhodnutí, na který soud v podrobnostech odkazuje, a lze jej zjednodušeně vyjádřit tak, že se jedná o klíčový důkaz k tomu, co se v daný okamžik na stavbě odehrává. Pokud tedy žalobkyní uplatněné faktury 18FPT00724, 725, 920 a 921 deklarovaly přítomnost strojů Volvo EC210 B NLC, Dozer DRESSSTA, buldozer CAT a nakladač CAT 966 M od dodavatele A. na zakázce O. a Sklárna A., tak tato skutečnost ze stavebních deníků nevyplývala. Jak žalovaný uvedl v bodě 92 napadeného rozhodnutí, ze smlouvy o dílo pro demolici v areálu O. přitom vyplývala povinnost zhotovitele vést denní záznamy ve stavebním deníku, přičemž předložený stavební deník v denních záznamech vždy osoby a stroje přítomné na stavbě evidoval. Požadavek žalobkyně na přezkoumání stavebních deníků je tak nadbytečný, jelikož se jeho obsahem již správce daně a žalovaný zabývali. Podstatným však zůstává, že absence příslušného záznamu ve stavebním deníku jen podpořila souhrn dalších pochybností vyplývajících z předložených listin a provedených svědeckých výpovědí. Stejně tak nelze číst závěry napadeného rozhodnutí stran hodnocení fotodokumentace na webových stránkách žalobkyně tak, jak činí žalobkyně. Tedy osamoceně bez vztahu k ostatním provedeným důkazům, jelikož z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se jedná pouze o další skutečnost, která podpořila pochybnosti ohledně prověřovaných a deklarovaných přijatých plnění, nikoliv o stěžejní důkaz.
37. Krajský soud tak uzavírá, že nelze přisvědčit námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů. Závěry správce daně a žalovaného vycházejí z předloženého spisového materiálu a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

nejsou výsledkem svévolného ignorování skutečností, které by nezapadaly do předem připravené správní úvahy. Naopak, správní úvaha byla provedena logicky a na základě posouzení všech zjištěných skutečností. Hodnocení důkazů bylo provedeno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž všechny důkazy byly posuzovány jak samostatně, tak v jejich vzájemné souvislosti, a byla zohledněna veškerá relevantní zjištění. To, že správce daně a žalovaný vyhodnotili důkazy odlišně od žalobkyně, není důkazem nezákonnosti jejich postupu, neboť dokazování a hodnocení důkazů je jejich odpovědností, jak potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169. Žalobkyně neprokázala, že se posuzovaná plnění podle dodavatelských faktur fakticky uskutečnila dle jí deklarovaných údajů, tedy že fakticky přijala plnění od společnosti A. v rozsahu a čase, jak je na dokladech uvedeno, a rovněž, že přijetí služby mělo přímý vliv na její příjmy.

Přiměřenost důkazního břemene z hlediska časového odstupu a důkazní standard

38. Žalobkyně dále namítla, že správce daně založil své závěry na neurčitých pochybnostech, které jí sdělil až s výrazným časovým odstupem tří let, přičemž odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a rozsudek a ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66. Ze správního spisu se podává, že pochybnosti správce daně byly žalobkyni sděleny dne 12. 2. 2021, tedy cca do dvou let po začátku běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu (tato lhůta započala běžet dne 1. 4. 2019 a bez zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu by skončila dne 1. 4. 2022). Uvedená situace se tak zásadně liší od případu řešeného prvně citovaným rozsudkem NSS, kde pochybnosti správce daně byly sděleny až po přibližně 12 letech. Závěry tohoto rozsudku tak pro projednávanou věc nejsou přílehlavé. Přílehlavý není ani druhý odkazovaný rozsudek, který se primárně zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti závěrů soudu prvního stupně týkajících se časového odstupu 3 až 4 let mezi výslechem svědků a dokazovanou skutečností, tedy že se v projednávané věci soud prvního stupně nedostatečně vypořádal s argumentací žalobce stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení provedených důkazů, a spokojil se s konstatováním, že uvedený časový odstup nezbavuje žalobce povinnosti obstarat důkazy podporující jeho skutkovou verzi. V projednávaném případě však k takovému (zjednodušenému) hodnocení ze strany správce daně či žalovaného nedošlo.
39. Jak dále vyplývá ze správního spisu, žalobkyně při zahájení daňové kontroly předložila faktury, účetní deník, výdajové pokladní doklady a evidenci pro účely DPH, čímž unesla své prvotní důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Nicméně, správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a oprávněnosti tvrzení žalobkyně ohledně uplatněných nákladů jako daňově uznatelných podle § 24 odst. 1 ZDP, a to i po provedení svědeckých výpovědí, včetně výpovědi H. P. (jednatelky A.) aj. R., který odmítl vypovídat a předložil pouze čestné prohlášení. Pochybnosti neodstranily ani listiny z trestního řízení nebo další informace o společnosti A. Ve výzvě ze dne 11. 2. 2021, č. j. 181350/21/3110-60563-804501, správce daně specifikoval tyto pochybnosti a jasně formuloval, jaké skutečnosti má žalobkyně doložit a proč byla k prokázání vyzvána, přičemž uvedené pochybnosti byly podloženy obsahem spisu. Není proto pravdou, že by žalobkyně nevěděla, jakým způsobem měla materiálně prokázat existenci uskutečněných přijatých plnění.
40. Ani odkazovaný rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2021, č. j. 1 Afs 369/2020-54, řešící otázku formální podoby důkazů, není na tento případ aplikovatelný, neboť důvodem neuznání výdajů nebyla forma předložených dokumentů, ale jejich nekonkrétnost a rozpor se zjištěnými skutečnostmi (body 59 až 206 napadeného rozhodnutí). Navzdory opakovaným výzvám žalobkyně nepředložila důkazy, které by odstranily pochybnosti správce daně. Pouze u faktur

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

FPT1800920 a FPT1800921 žalovaný shledal návrh na výslech svědka Š. K. relevantním, avšak výslech nebyl proveden z důvodu blízkého se uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, což vedlo k tomu, že základ daně nebyl zvýšen o částku 503 000 Kč (body 156 až 158 napadeného rozhodnutí). Celkově důkazní prostředky spolu s vyjádřením žalobkyně nebyly schopny vyvrátit pochybnosti správce daně o deklarovaných transakcích ani prokázat daňovou uznatelnost sporných nákladů, jak bylo ostatně již rozebráno výše. Jakékoliv odkazy žalobkyně na jiné daňové případy jsou pak irelevantní, neboť nebyly předmětem tohoto daňového řízení a bez konkrétních tvrzení se s nimi nelze nikterak vypořádat z hlediska důkazního standardu.

Neprovedení důkazu a zákaz libovůle a neodůvodněného nerovného zacházení

41. Také s námitkou žalobkyně stran neprovedení důkazu spisem vedeným v souvislosti s nalézacím řízením pro dotčená období u A. se žalovaný již podrobně vypořádal v bodech 68-69 a 215-219. S hodnocením žalovaného se krajský soud zcela ztotožňuje, proto na uvedené pasáže v podrobnostech odkazuje. A. v řízení na DPPO dle správce daně a žalovaného nedostála ani své primární důkazní povinnosti, jelikož nepředložila ani prvotní daňové doklady. Přestože byla část přijatých plnění této společnosti zdaněna v jiných řízeních, toto zdanění není důkazem o faktickém uskutečnění dodávek ani o daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP na straně žalobkyně. Uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná A. totiž správce daně v rámci postupů u této společnosti neprověřoval. Tato skutečnost však neznamená, že by se společností A. vykázaná uskutečněná plnění fakticky uskutečnila, a není tím tudíž ani prokázáno tvrzení žalobkyně o fakticitě jí přijatých plnění od této společnosti. V tomto směru lze odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 216 a 217. Daňová tvrzení jiného subjektu nemohou nahradit důkazní povinnost daňového subjektu, který musí prokázat fakticitu a souvislost výdajů se zdanitelnými příjmy. Tato povinnost mj. vyplývá i z odlišné koncepce DPPO a DPH, kdy uznatelnost nákladu podle § 24 ZDP nemusí vždy korespondovat s nárokem na odpočet DPH. Spisový materiál, včetně úředního záznamu č.j. 1319075/21/3110-60563-804501 ze dne 10. 6. 2021, obsahoval dostatečné podklady k posouzení stavu daňových řízení u A., pročež žalobkyní navrhované doplnění spisu o další řízení u společnosti A. nebylo relevantní. Nadto žalobkyně ani netvrdila, jaké relevantní skutečnosti by z provedeného důkazu měly svědčit ve prospěch prokázání přijetí posuzovaných plnění. Správce daně a žalovaný přitom správně vyhodnotili, že na důkazní povinnosti žalobkyně nelze rezignovat a že automatická uznatelnost výdajů pouze na základě zdanění jiným subjektem není zákonem o daních z příjmů předpokládána. Obzvláště za situace, kdy fakticita uskutečněných zdanitelných plnění u danění jiného subjektu nebyla předmětem prověřování.
42. Odkaz žalobkyně na rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78, a ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, se závěrem, že neprovedení výše uvedeného důkazu představuje porušení zákazu libovůle a neodůvodněného nerovného zacházení, není přílehavý. Je třeba zdůraznit, že NSS v citovaných rozsudcích rozhodoval za okolností, kdy posuzoval nárok na odpočet DPH a kde bylo důvodem zamítnutí neprokázání přijetí plnění od dodavatelů deklarovaných tehdejšími žalobci. Jak již bylo několikrát uvedeno, v nynějším případě je důvodem pro nepřiznání nároku, respektive vyloučení sporných výdajů z daňově uznatelných nákladů, odlišná skutečnost, a to že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění posuzovaných plnění od společnosti A. v rozsahu a čase uvedeném na dokladech. Tuto skutečnost považuje krajský soud ve shodně s žalovaným za klíčovou a má za to, že kritika postupu daňových orgánů, kterou NSS v těchto rozsudcích vznesl a kterou žalobkyně přenáší i do tohoto řízení, není v tomto kontextu relevantní.

43. Na tomto místě pak krajský soud dále uvádí, že pro nadbytečnost nepřistoupil k provedení navrženého důkazního návrhu bankovními výpisy z účtu A. Předně krajský soud uvádí, že touto otázkou se zabýval již žalovaný v bodě 71 napadeného rozhodnutí, na který krajský soud v podrobnostech odkazuje. Krajský soud totiž souhlasí s žalovaným v závěru, že ani úhrada faktur tvrzení žalobkyně o faktickém uskutečnění předmětných plnění sama o sobě neprokazuje, obzvláště jsou-li prokázány natolik vážné a důvodné pochybnosti, jako v nyní řešené věci. Skutečnost, že mezi dvěma subjekty došlo k provedení úhrady faktury, prokazuje toliko tu skutečnost, že došlo k peněžnímu přesunu od jednoho subjektu k druhému. Nikoliv již to, zda za provedenou platbu bylo fakticky poskytnuto protiplnění v deklarované podobě. K tomu měly sloužit ostatní důkazní prostředky (listiny a svědecké výpovědi), které však uvedené bez důvodných pochybností neprokázaly.

Minimálně nutné (tzv. esenciální) výdaje

44. Konečně nelze přisvědčit ani poslední námitce žalobkyně. Žalobkyní uplatňovaná doktrína „*minimálně nutných, esenciálních*“ výdajů není v posuzovaném případě relevantní, protože podmínky pro její uplatnění nebyly splněny.

45. Závěry judikatury k otázce esenciálních nákladů aktuálně sjednotil NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. Rozšířený senát nevyloučil, že ve výjimečných případech mohou být esenciální výdaje (náklady) daňovému subjektu přiznány i bez toho, že by došlo ke stanovení daně pomocí pomůcek. Ten však musí hodnověrným způsobem prokázat, že esenciální výdaj (náklad) skutečně (byť i za jiných okolností, než je uvedeno na dokladu) vynaložil. Pouze v takovém případě je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný. Žalobkyně se tedy mýlí v tom, že bylo na správci daně, aby uvážil, jaké výdaje musela žalobkyně vynaložit. Rozšířený senát v citovaném usnesení dospěl k jednoznačnému závěru, že takový závěr je neudržitelný (bod 39 citovaného usnesení rozšířeného senátu). Rozšířený senát k tomu konkrétně uvedl, že „*při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje). Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.*“ (body 43 a 44 téhož usnesení).

46. Jakkoliv tedy dle aktuální judikatury platí, že předpokladem pro přiznání esenciálních nákladů nemusí být nutně to, že daň byla stanovena podle pomůcek, stěžejním předpokladem zůstává, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno ohledně esenciálních nákladů (rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2024, č. j. 8 Afs 81/2023-58, bod 43). V tomto ohledu lze korigovat argumentaci žalovaného s tím, že i pokud nebylo přistoupeno ke stanovení daně pomocí pomůcek, není tím uplatnění konceptu esenciálních nákladů bez dalšího vyloučeno.

47. Podstatou však zůstává, že za účelem posouzení vznesené námitky krajský soud mohl hodnotit pouze to, zda žalobkyně v předcházejícím daňovém řízení prokázala, že jí uplatněné výdaje

(náklady) skutečně nastaly, případně musely nastat, byť i za jiných okolností, než je uvedeno na dokladech. V takovém případě by však musela žalobkyně již v daňovém řízení korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázat. Jak však shrnul žalovaný v bodech 230 až 232 napadeného rozhodnutí a jak ostatně vyplývá z hodnocení soudu provedeného výše, v nyní projednávaném případě žalobkyně neodstranila pochybnosti stran faktické realizace výdajů. Žalobkyně neprokázala, že se posuzovaná plnění fakticky uskutečnila dle deklarovaných údajů, tj. že fakticky přijala plnění od A. v rozsahu a čase, jak je na dokladech uvedeno, a rovněž, že přijetí služby mělo přímý vliv na její příjmy. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno. Vzhledem k tomu, že nebyl znám ani rozsah přijatých plnění, nelze určit, jaké nutné náklady na plnění žalobkyně vynaložila. Správce daně ani žalovaný tedy nepochybili, pokud k aplikaci doktríny esenciálních nákladů nepřistoupili.

IV. Závěr a náklady řízení

48. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně plně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 15. ledna 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu