



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **SG Auto, s. r. o.**, IČO 10939997
sídlem Ovocný trh 572/11, 110 00 Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M.
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2023, čj. 31520/23/5200-11432-711778

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), kterým jí byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 10 784 400 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2 156 880 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Žalobkyně podle správce daně neprokázala, že vykázané náklady v souhrnné výši 56 759 768,69 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a proto dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP základ daně z příjmů právnických osob o tuto částku zvýšil.

2. Obsah správního spisu

3. Žalobkyně v daňovém priznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2016 vykážala tržby za prodej zboží ve výši 1 207 062 000 Kč a současně náklady na služby ve výši 78 279 000 Kč. Hlavní ekonomickou činností ve zdaňovacím období roku 2016 byl nákup vozidel na území České či Slovenské republiky a jejich následný prodej na území jiných členských států, Švýcarska a Číny.
4. Dne 19. 10. 2017 zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále označován pro zjednodušení také jako „správce daně“) daňovou kontrolu.
5. Na základě svých zjištění, zjištění z probíhající daňové kontroly u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za totožné období, svědeckých výpovědí a důkazních prostředků předložených žalobkyní dospěl správce daně k závěru, že má důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nákladů od žalobkyní deklarovaných společnostmi, proto ji výzvou ze dne 28. 6. 2019, čj. 1330103/19/2801-60564-609651 (dále jen „výzva“), vyzval k prokázání skutečností o těchto přijatých plněních. Ve výzvě správce daně podrobně popsal, v čem spatřuje u konkrétních společností pochybnosti, upozornil na rozpory mezi tvrzeními žalobkyně a svědeckými výpověďmi a uvedl, proč jednotlivé doposud předložené dokumenty nepostačují.
6. Dne 11. 8. 2020 správce daně seznámil žalobkyni s kontrolním zjištěním. V reakci žalobkyně označila postup správce daně za neobjektivní a excesivní, když po žalobkyni požaduje stále další podklady k již, podle žalobkyně, prokázaným plněním. K jednotlivým společnostem žalobkyně odkázala na svědecké výpovědi, smlouvy a faktury, pročež se negativně vymezila vůči správcem daně tvrzeným nestandardním objektivním okolnostem (odlišnost podpisů na fakturách, smlouvy uzavřené v jeden den, časová souvislost založení společností, komunikace slovenských poradců s českými bankami atp.).
7. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2020, čj. 1658976/20/2801-60564-609651 (dále jen „zpráva o kontrole“), správce daně uvedl, že nemá za prokázané, že náklady za služby od celkem 21 dodavatelů ve výši 56 759 768,69 Kč byly fakticky vynaloženy a mohly tak sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyni proto zvýšil o tuto částku její zdaňovací základ za zdaňovací období roku 2016. V průběhu rozsáhlého důkazního řízení vystaly podle správce daně rozpory ohledně vlastního uskutečnění služeb, neboť žalobkyně svá tvrzení opírala pouze o písemnosti, které zakládají formálně právní vztahy, které však zároveň, pokud mělo dojít k jejich faktickému vzniku a trvání, nebyly podloženy dalšími skutkovými okolnostmi.
8. Dne 9. 11. 2020 vydal správce daně pod čj. 8208580/20/2001-52523-102691 platební výměr za zdaňovací období roku 2016, kterým doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 10 784 400 Kč.
9. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které následně doplnila o větší množství důkazních prostředků, které žalovaný vyhodnotil jako totožné s těmi již předloženými dne 15. 11. 2019 v reakci na výzvu. V rámci druhého doplnění žalobkyně

avizovala předložení dalších důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nákladů. Žádné další důkazní prostředky žalobkyně nepředložila.

10. Žalobkyně v odvolání uvedla, že důkazní břemeno unesla a správce daně nezohlednil žalobkynin obchodní model „outsourcingu“ a „success fee“, který jí umožňuje generovat zdanitelné příjmy. Opakovaně prokázala nespočtem důkazních prostředků, že vynaložila skutečné náklady za skutečná plnění od specializovaných dodavatelů, přičemž postup správce daně je podle žalobkyně zcela účelový a spekulativní.
11. Žalovaný dne 20. 3. 2023 seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Uvedl, že opakovaně předložené důkazní prostředky nepřinášejí žádné nové skutečnosti, na základě kterých by došlo ke změně stanoviska správce daně a odkázal na zprávu o kontrole. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 2. 5. 2023 formulovala další námitky ohledně zmatečnosti závěrů orgánů finanční správy, nedůvodnosti pochybností o osobách dodavatelů plnění či námitky k fakticitě plnění a k vynaložení nákladů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
12. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr potvrdil.
13. V odůvodnění rozhodnutí obecně shrnul rozložení důkazního břemene ohledně daňové uznatelnosti nákladů a odkázal na judikaturu správních soudů vztahující se k obdobným řízením. Žalovaný taktéž odkázal na řízení u zdejšího soudu vedeného pod sp. zn. 17 Af 1/2020, které se týkalo dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2016 (kromě měsíců únor a září). Přičemž uvedl, že podstata sporu je shodná v tom, v jakém rozsahu žalobkyně prokázala, že fakticky vynaložila výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, a nakolik se jedná o reálné a fakticky přijaté plnění i z pohledu daně z přidané hodnoty.
14. K námitkám žalobkyně uvedl, že jí nebyl vytýkán způsob podnikatelské činnosti, ale z daňového hlediska měla povinnost prokázat uskutečnění či rozdílnost služeb, což však neučinila a zůstala pouze v rovině tvrzených skutečností, když nepředložila správci daně jediný konkrétní důkaz, kterým by doložila svá tvrzení, že si uvedené služby objednala, předala podklady, obdržela konkrétní výstupy, prezentace, závěry, analýzy, doporučení atd. Pokud by byla většina služeb poskytnuta, měla by hmotného nositele. Žalobkyně pouze opakovala skutečnosti, které již z velké míry uvedla v rámci protokolovaných ústních jednání a předchozích podání.

3. Obsah žaloby

15. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí trpí vadou nesprávnosti, nezákonnosti a současně nepřezkoumatelnosti pro zmatečnost a vnitřní rozpornost, která navíc ve svém důsledku zásadním způsobem omezuje její právo obrany, neboť žalobkyně jednoduše neví, vůči jakým skutkovým a právním závěrům a východiskům rozhodování orgánů finanční správy se brání.
16. Správce daně i žalovaný zmatečně a vnitřně rozporně kombinují a směšují dva rozdílné a vzájemně neslučitelné důvody údajné daňové neúčinnosti uplatněných nákladů na služby. Prvním je údajné neprokázání fakticity služeb, na které byly náklady vynakládány, a druhým údajné neprokázání konkrétní osoby jejich poskytovatele. Napadené rozhodnutí je tak v tomto ohledu vystaveno na zcela nesprávném posouzení zásadní právní otázky týkající se nezbytnosti definování a rozlišování konkrétního skutkového a právního důvodu, v němž

je spatřováno nesplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP a zároveň je mj. i vlivem aplikace tohoto nesprávného právního posouzení podstatných právních otázek nepřezkoumatelné. Byť žalovaný výslovně deklaruje, že podstatou sporu je fakticita plnění, povaha a obsah jednotlivých skutkových okolností, které žalovaný klade k tíži žalobkyně, nemají žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce fakticity služeb, nýbrž nanejvýš k otázce dodavatele služby.

17. Závěr žalovaného, že orgány finanční správy zcela dostatečně definovaly konkrétní důvod pochybností pro neuznání výdaje za daňově účinný, nemá oporu v obsahu spisu a textaci rozhodnutí orgánů finanční správy, napadené rozhodnutí nevyjímaje.
18. Přes výše vytýkané vady musí žalobkyně uvést, že své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve spojení s § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu ke splnění podmínek daňové účinnosti nákladů považuje za unesené, a že naopak žalovaný a správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesli. Po dobu celého vedeného daňového řízení orgány finanční správy nebyly schopny žalobkyni náležitým způsobem seznámit se svými konkrétními pochybnostmi a závěry, a proto na ní v průběhu daňového řízení vůbec nepřešlo důkazní břemeno a předložené důkazní prostředky jsou tak zcela dostačující k uznání uplatněných rozporovaných nákladů na služby za daňově účinné.
19. Žalobkyně k jednotlivým plněním předložila široké penzum důkazů, které jednoznačně svědčí o unesení důkazního břemene ve vztahu k daňové účinnosti nákladů na služby, jakož i o tom, že služby poskytli deklarovaní dodavatelé. Toto je nutné hodnotit i s ohledem na žalobkynin obchodní model a dosahované výsledky. Výdaje vynaloženy byly (což je v projednávané věci nesporné), a to za účelem pořízení plnění, jehož účelem je zajišťování příležitosti k prodeji žalobkynin pořízených vozidel (kdy takový prodej také realizován byl, a to v hodnotách přesahujících miliardu korun českých, což je v projednávané věci též nesporné).
20. Správce daně však za daňově účinné uznal pouze výdaje na pořízení vozidel, aby následně ze skupiny výdajů na služby uznal za daňově účinné pouze zcela zanedbatelné procento (uznány byly veskrze pouze náklady na služby vztahující se k administrativní a technické stránce, a nikoliv náklady na služby týkající se samotné obchodní činnosti a zajišťování příležitosti k prodeji motorových vozidel). Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že si je vědom a nijak nezpochybňuje, že žalobkyně od svých dodavatelů služby přijala a přijímat musela (viz např. body 60, 169, 170, 172, 179 či 186 napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu pak žalobkyně musí opětovně vyzdvihnout zjevnou vnitřní rozpornost. Žalobkyni není zřejmé, jak „lépe“ či „více“ by měla realizaci daných služeb s přihlédnutím k jejich nehmotné povaze prokázat než pomocí již předložených důkazních prostředků v kombinaci se skutkovými okolnostmi řešené věci.
21. K údajnému překrývání služeb (zejm. u služeb od dodavatelů AC OFFICE, Arisan a Oslan), které žalovaný evidentně považuje za stěžejní skutečnost vedoucí k vyloučení uplatněných nákladů na služby z nákladů daňově účinných, žalobkyně uvedla, že se závěrem žalovaného nesouhlasí, neboť dle jejího názoru předložené důkazní prostředky, provedené svědecké výpovědi a její vyjádření dostatečně jasně identifikují rozdíly mezi jednotlivými přijímanými službami jakož i osoby jejich poskytovatelů.
22. Pokud by se soud ztotožnil se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene, je na místě aplikovat mechanismus tzv. esenciálních výdajů, neboť pro jeho aplikaci není

rozhodné, jaká výše nákladů byla či nebyla uznána, nýbrž to, že žalovaný neuznal pro žalobkynino podnikání naprosto zásadní druh nákladů jako náklad daňově účinný.

23. Žalobkyně zaslala soudu též repliku na vyjádření žalovaného. V ní zopakovala svoji žalobní argumentaci, proto ji soud podrobně nerekapituluje.

4. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, jelikož podle něj bylo nade vší pochybnost v řízení prokázáno, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k fakticitě vynaložených výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP, které na ní bylo správcem daně řádně přeneseno.
25. K namítané nepřezkoumatelnosti uvedl, že napadené rozhodnutí i zpráva jsou formulovány zcela srozumitelně a je z nich patrné, co je důvodem pro vyloučení posuzovaných nákladů zvláště pro každé jednotlivé plnění a proč nelze konkrétní náklad uznat jako daňově účinný. Ve všech případech je tímto důvodem pochybnost o fakticitě plnění.
26. K žalobní citovaným pasážím napadeného rozhodnutí uvedl, že je cituje účelově. Správce daně se zabýval daňově uznatelnými výdaji (náklady) ze široka, přičemž pochybnosti původně směřující k deklarovanému dodavateli vedly k závěru o faktickém neuskutečnění plnění. Není-li známo, v čí prospěch byl výdaj fakticky vynaložen, nemůže být zcela jednoznačné, že došlo k uskutečnění a vynaložení výdaje (nákladu) v souladu s tím, co je formálně tvrzeno předloženými fakturami či jinými dokumenty (tj. absentuje tzv. auditní stopa), tím spíše, je-li předmětem plnění prakticky neměřitelný druh služeb jako v žalobkynině případě.
27. Žalovaný své důkazní břemeno unesl. Argumentace žalobkyně je v této části žaloby vysoce obecná, repetitivní a neurčitá. Žalobkyně sice květnatě popisuje svůj obchodní model, akcentuje jeho vysokou výnosnost a s tím související motivaci správce daně ponechat si z jejího podnikání jenom prospěch, avšak ke svým tvrzením nepředkládá žádné důkazní prostředky, ani nerozporuje konkrétní závěry správce daně.
28. Výčet důkazních prostředků žalovaný nezpochybňuje, avšak tyto bez dalšího neprokazují unesení důkazního břemene. Správce daně se hodnocením jednotlivých důkazních prostředků ve vztahu k jednotlivým dodavatelům zabýval ve zprávě a žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný obchodní model žalobkyně respektoval, což je zřejmé mj. z toho, že část služeb správce daně vůbec nerozporoval, část nerozporoval po předložení důkazních prostředků. Správce daně při posuzování uznatelnosti daňových výdajů (nákladů) vycházel čistě z hodnocení důkazních prostředků vztahujících se k jednotlivým výdajům (nákladům).
29. Současně je třeba zdůraznit, že správcem daně neuznané duplicitní služby sloužily pouze ke zvýšení nákladů, a tím ke snížení daňové povinnosti žalobkyně. Neměly tak naprosto žádný vliv na výši žalobkyniných výnosů, protože se v případě těchto služeb nikterak neprokázalo jejich faktické uskutečnění. Samotná úhrada faktury k prokázání daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) není dostačující. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.
30. Žalovaný nevyžadoval od žalobkyně maximální důkazní standard. V jejím případě se jedná o standardní obchodní vztahy, které lze doložit průkaznou auditní stopou. Tak tomu však nebylo, a to nikoliv z toho důvodu, že by žalovaný požadoval maximální důkazní standard, ale s ohledem na kvalitu a vypovídací schopnost žalobní předložených důkazů a

nedoložení podkladů, které by prokazovaly faktické uskutečnění přijatých služeb. Svědecké výpovědi nemají privilegované postavení mezi důkazními prostředky. Pakliže je výpověď svědka v rozporu s jinými předloženými důkazy, nemůže žalovaný tento důkazní prostředek jakkoliv upřednostnit.

31. Esenciální výdaje mají své místo v režimu stanovení daně podle pomůcek, což není žalobkynin případ. Vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla v posuzovaném případě dotčena a nebyly naplněny podmínky pro změnu metody stanovení daně. Daň tak byla stanovena dokazováním. Jestliže žalobkyně tvrdí, že jí nebyly uznány žádné služby, přestože se jednalo o nutně přijímané služby, je tomu tak proto, že jejich přijetí neprokázala.

5. Posouzení věci soudem

32. Ve věci se konalo ústní jednání v souladu s § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
33. Žalobkyně setrvala na své argumentaci a v detailech na ni odkázala. Zdůraznila, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a nezákonné. Žalovaný směřuje neprokázání plnění a neprokázání konkrétního dodavatele. Žalobkyně unesla své důkazní břemeno, což prokázala řadou důkazních prostředků.
34. Žalovaný též setrval na své argumentaci a též na ni odkázal. Je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně a v souladu se zákonem vysvětlil své závěry o tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.
35. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
36. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
37. Žaloba není důvodná.
38. Soud předesílá, že nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19).
39. Smyslem soudního přezkumu není ani opakovat to, co již jednou vyslovily daňové orgány (viz rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47), je-li rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno, 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, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).
40. Žaloba obsahuje námitky obdobně uplatněné již v daňovém řízení, které žalovaný vypořádal vyčerpávajícím způsobem a žalobkyně další důkazní návrhy, které by svědčily o jiném závěru než o tom vysloveném v napadeném rozhodnutí, soudu nepředložila. Pokud tedy žalobkyně pouze obecně uvádí, že nesouhlasí se závěry žalovaného, jelikož podle jejího názoru dostatečně prokázala rozdílnost přijatých plnění, ač jí žalovaný i správce daně

opakovaně dostatečně zdůvodnili, proč jí předložené důkazní prostředky k takovém závěru nepostačí, nemůže žalobkyně očekávat, že jí nyní soud za stejné skutkové situace přisvědčí.

41. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro vnitřní rozpornost. Žalobkyně namítá, že žalovaný směšuje dva vzájemně neslučitelné důvody údajné daňové neúčinnosti uplatněných nákladů na služby a podle žalobkyně nelze dost dobře odlišit, zda právním důvodem je neprokázání fakticity či pro neprokázání dodavatele. Toto dovozuje z textace rozhodnutí a odkazuje na body 48 a 165 a násl. napadeného rozhodnutí.
42. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45). Takovou vadou napadené rozhodnutí netrpí. Soud naopak uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně a přezkoumatelně vypořádal s námitkami žalobkyně, včetně námítky o zmatečnosti závěrů, a to právě v bodě 165 a násl.
43. Z rozhodnutí je zřejmé, že náklady správce daně neuznal proto, že žalobkyně neprokázala fakticitu vynaložení nákladů. Pokud správce daně nebo žalovaný ve zprávě o daňové kontrole či v napadeném rozhodnutí vyjadřují pochybnosti o tom, od koho skutečně žalobkyně plnění přijala, je tomu tak v návaznosti na žalobkyní (ne)předložené důkazní prostředky ohledně fakticity plnění. Žalobkyně totiž nebyla schopna prokázat, že došlo k poskytnutí deklarovaných služeb žalobkyní uvedenou společností. Takovou skutečnost nelze považovat za zakládající vnitřní rozpornost a soud nesouhlasí ani s tím, že by se snad tyto dva důvody měly vzájemně vylučovat.
44. Nad rámec vypořádání námítky nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že logicky vzato, pokud má žalobkyně prokázat fakticitu vynaložení nákladů v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období, je třeba prokázat vynaložení takového výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť má povinnost prokázat uskutečnění výdaje a jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz nepostačuje k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011-68, bod 52). Tyto dva důvody se tudíž nevylučují, ale jdou ruku v ruce a každý samostatně nutně musí vést k závěru o tom, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a nelze mít za prokázané, že byly náklady vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.
45. Pro závěr o tom, že je rozhodnutí nepřezkoumatelné do té míry, že by žalobkyně byla „omezena na své právo obrany“ nesvědčí ani fakt, že žalobkyně věcně reagovala rozsáhlými podáními, opakovaně uváděla, že doplní důkazní prostředky a tuto námitku vnitřní rozpornosti vůči zprávě o kontrole uplatnila až v podání ze dne 2. 5. 2023 před vydáním napadeného rozhodnutí.
46. Tato žalobní argumentace proto není důvodná.
47. Druhá skupina námítek se týká důkazního břemene. Ani těmito námitkám soud nepřisvědčil.
48. Žalobkynina argumentace ohledně důkazního břemene za pomoci odkazů na judikaturu NSS není zcela přesná, jelikož přebírá jednak závěry neúplné a jednak vůbec nereflektuje svou pozici. Například v rozsudku čj. 8 Afs 14/2012-61, ze kterého žalobkyně dovozuje, že k unesení důkazního břemene postačí předložení účetnictví, je v bodu 24 výslovně uvedeno, že je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68).

49. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 15. 7. 2011, čj. 5 Afs 79/2010-98 nebo ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009-119). Důkazní břemeno tedy stíhá daňový subjekt dle § 92 odst. 3 daňového řádu a nelze je přenášet s poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na správce daně. Výdaje musí být prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2017, čj. 6 Afs 285/2017-25).
50. Žalobkyni nelze dát za pravdu v tom, že by ji žalovaný nebyl schopen náležitým způsobem seznámit se svými konkrétními pochybnostmi a závěry, což by způsobilo nepřenesení důkazního břemene na žalobkyni. Jednak proti tomuto názoru stojí velmi podrobná zpráva o daňové kontrole, resp. obsah spisu, ze kterého vyplývá, že žalobkyně byla seznamována a vyzývána k doložení velmi konkrétních dokumentů, jednak, že byla schopna reagovat na konkrétní pochybnosti (viz např. reakce na výsledek kontrolního zjištění ze dne 21. 9. 2020, ve kterém žalobkyně uvedla většinu nyní uplatněných námitek), i to, že byla schopna pochybnosti správce daně o některých plněních rozptýlit, a zajistit tak uznání nákladů za daňově účinné.
51. Žalobkyně se v žalobě omezila toliko na tvrzení, že peníze prokazatelně vynaložila, což doložila tím, že v podnikání byla úspěšná. Pokud by totiž tyto náklady nevynaložila, jistě by nebyla schopná v roce 2016 generovat tržby přesahující miliardu korun. Provázanost mezi tržbami a rozporovanými náklady na služby je podle ní více než zjevná.
52. K tomu soud opětovně uvádí, že daňový subjekt je v první řadě povinen předložit daňové doklady k výdajům, které uplatnil jako daňově uznatelné. Fakt, že daňový subjekt částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Zpochybní-li správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem předložené daňové doklady, je zároveň povinen umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení uplatněných výdajů jinými důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 14. 6. 2013, čj. 5 Afs 63/2012-57, či rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).
53. K takovému zpochybnění v případě žalobkyně došlo, správce daně k vyvstalým pochybnostem shromáždil dostatek důkazů, uvedl konkrétní nestandardní okolnosti a následně bylo na žalobkyni, aby prokázala svá tvrzení. Tomu však nedostála. Soud zde nepovažuje za potřebné rozsáhle opakovat konkrétní pochybnosti správce daně a odkazuje plně na odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. body 96 a násl., 128, 130, 156 a násl.) a na zprávu o kontrole.
54. Žalobkyně uvádí, že důkazní břemeno unesla, protože předložila široké penzum důkazů. Je pravdou, že předložila velké množství listin, avšak jejich kvalita a vypovídající hodnota byla nízká. Jen příkladem soud uvádí, že žalobkyně předložila prezentace, ze kterých nebylo

patrně, kdo je pro ni zpracoval, upravované e-mailové komunikace, jejichž pravost nebylo možno ověřit, totožné reporty jako plnění od různých společností, dokumenty, které byly vytvořeny později než ve zdaňovacím období a které prezentovala jako výstupy od dodavatelů atd. V podrobnostech soud odkazuje opět na odůvodnění napadeného rozhodnutí (např. body 78, 127 a 131) a zprávu o kontrole (např. str. 18, 54 či 99). Žalobkyně ani nebyla schopna prokázat rozdílnost plnění, aby vyvrátila domněnku, že pouze vystavovala faktury na jeden druh služby různým společnostem, aby je mohla je využít jako náklady ve smyslu § 24 ZDP, čímž by snížila svůj daňový základ. Namísto toho se, i teď v žalobě, uchýlila k prostému vyjádření nesouhlasu s tímto závěrem.

55. Pokud žalobkyně tvrdí, že vzhledem k povaze plnění to jsou svědecké výpovědi, které jsou způsobilé potvrdit poskytování plnění, pak soud uvádí, že se u služeb nehmotné povahy nelze odvolávat toliko na svědeckou výpověď. Naopak je vzhledem k povaze plnění potřeba zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné důkazní prostředky (srov. rozsudek NSS ze 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004-59, č. 1251/2007 Sb. NSS). Nutno podotknout, že právě svědecké výpovědi mnohdy založily pochybnosti, které následně žalobkyně nebyla schopna vyvrátit. Jako příklad lze uvést svědeckou výpověď Ing. Š. ohledně plnění od společnosti AC OFFICE.
56. Ing. Š. byl zplnomocněný zástupce společnosti Arisan, jediným společníkem a jednatelem ve společnostech AC OFFICE i Oslan. Všechny tyto společnosti měly poskytovat obdobné služby totiž vyhledávání obchodních příležitostí. Během svědecké výpovědi Ing. Š. nebyl schopen jmenovat jakéhokoliv odběratele z Číny, kterého by s žalobkyní zkontaktoval. Z dalších zjištění správce daně vyplynulo, že žalobkyně využívala pro kontakty s Čínou externího konzultanta v Číně pana Ch., který také vytvořil „ponuky“ a prezentace, které rozeslal svým kolegům, spolužákům a známým a ti ho spojili s další sítí kontaktů.
57. Ing. Š. následně předložil seznam odběratelů, které měl vyhledat za společnost AC OFFICE. Seznam obsahoval celkem 33 názvů společností bez bližší identifikace.
58. Obdobně si žalobkyně na základě faktur bulharských společností Balkan Automotive Consulting Ltd., Top Management Services a CZ-SK-BG Consulting Group Ltd. (dále jen „bulharské společnosti“), zahrnula do daňově uznatelných nákladů částku ve výši 5 269 912,50 Kč. Tuto částku tvořily měsíční poplatky za vyhledávání obchodních příležitostí, zabezpečování komunikace se zákazníky a poskytování cenných rad a postřehů v oblasti marketingu. Žalobkyně předložila seznam klientů jako výsledek obchodních setkání pod hlavičkou bulharských společností, přičemž v seznamu bylo uvedeno sedm společností, z nichž tři byly zároveň Ing. Š. uvedeny jako konkrétní odběratelé, které s žalobkyní zkontaktoval za společnost AC OFFICE.
59. Podle žalobkyně bylo potřebné při obchodech s třetími zeměmi brát ohled na specifické podmínky, a proto bylo nanejvýš vhodné první kontakt provést pod hlavičkou bulharských společností. Ze svědecké výpovědi zplnomocněného zástupce všech bulharských společností vyplynulo, že předmětem služeb bylo navázání potenciálních kontaktů se zákazníky v Rusku, Číně a severní Africe a že za bulharské společnosti vykonávaly služby sami jednatele žalobkyně (pan M., P. a JUDr. Ing. P.), jelikož bulharské společnosti neměly žádné zaměstnance. Obchodní komunikace a dokumenty související s poskytováním služeb bulharských společností nebyly archivovány, a tudíž nebyly ani předloženy.
60. Další svědecké výpovědi Ing. F. a paní N. ohledně role Ing. Š. ve vztahu k AC OFFICE potvrdily účast Ing. Š. na neurčitých poradách s jednatelem žalobkyně, avšak neprokázaly

obsah jeho prezentací. Samotná přítomnost osoby na nespécifikované poradě nemůže prokázat uskutečněné poskytnutí konkrétních služeb od této společnosti. Tím spíš, že z reportů prezentovaných na těchto jednáních neplyne souvislost s poskytnutím služeb od AC OFFICE, resp. reporty předložené Ing. Š. se netýkaly žalobkyně.

61. Ve vztahu k společnosti Oslan popsál Ing. Š. svou úlohu jako plánování akcí pro žalobkyni, na nichž se měli zástupci žalobkyně setkat s vybranými čínskými kontakty. Z dalších důkazů vyplynuly rozpory, kdy žalobkyně tvrdila, že se cesty měly uskutečnit v roce 2016 a Ing. Š. v roce 2017 a 2018. Dle „Ponuky“ ze dne 16. 9. 2016 měla být setkání uskutečněna v období od 1. 3. 2017 do 30. 6. 2018, tedy mimo kontrolované období roku 2016. Předložená prezentace, jež měla být dle tvrzení žalobkyně prezentována na setkáních v Číně, obsahuje velmi obecné pokyny pro návštěvu Číny typu: mít prvotřídní prezentace, přivést dárky apod. Návštěva Číny ve sledovaném období sice byla ze strany žalobkyně doložena (foto, vízum), ale nebylo prokázáno, že by tato návštěva měla být výsledkem plnění od společnosti Oslan.
62. Soud již výše uvedl, že žalovaný se s touto důkazní otázkou již dostatečně vypořádal, žalobkyně žádné nové důkazy nepředložila, a proto soud plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí (např. body 65, 70, 184 až 187).
63. Konečně, co se týče námítky esenciálních výdajů, soud se opět ztotožňuje s žalovaným, že se na žalobkynin případ tento institutu neužije, jelikož jí daň nebyla stanovena podle pomůcek, ale dokazováním. Žalovaný se taktéž k této námítce v napadeném rozhodnutí vyjádřil (viz body 42 a násl. a 171 či 188).
64. Rozšířený senát NSS problematiku esenciálních nákladů shrnul v usnesení ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, tak, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP, prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.
65. Důvodem pro přechod na pomůcky tedy nemůže být podle rozšířeného senátu ani samotné neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost nákladů, nýbrž jediné významné zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.
66. Vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla v případě žalobkyně dotčena a jednoznačně nebyly naplněny podmínky pro změnu metody stanovení daně. Správce daně žalobkyni uznal náklady, které prokazatelně vynaložila v souvislosti s předmětem její obchodní činnosti, ale i náklady na účetnictví či programátorské služby. Neobstála skupina dokladů vztahující se zejm. k výdajům na marketing, poradenství atp., jejichž plnění nebyla žalobkyně schopna prokázat. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním a institut esenciálních výdajů se neuplatní. Takový postup je zcela v souladu s judikaturou (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39, bod 30 a judikatura tam citovaná).

6. Závěr a náklady řízení

67. Soud z uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

68. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 28. ledna 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu