



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, ve věci

žalobce: **Trilick & Co. s. r. o.**, IČO 50664441
sídlem Karpatské náměstie 10A, 831 06 Bratislava, Slovenská republika
zastoupený opatrovníkem advokátem Mgr. Jiřím Tašlem
sídlem Jezuitská 582/17, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2018, č. j. 31630/18/5200-11434-707700,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Ustanovenému opatrovníkovi Mgr. Jiřímu Tašlovi se odměna **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 18. 7. 2018, č. j. 31630/18/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4389451/16/3001-51522-712137, kterým byla podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 630 625 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1% z částky doměřené daňové ztráty tj. 6 306 Kč; a 4389528/16/3001-51522-712137 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), kterým byla podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 3 746 800 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně tj. 749 360 Kč.
2. Žalobce ZIG TRADE s.r.o. byl coby právnická osoba zrušen bez likvidace. Jeho obchodní jmění přešlo dle smlouvy o sloučení na nástupnickou společnost Trilick & Co. s. r. o., IČO 50664441. Následně byl žalobce vymazán ke dni 22. 2. 2019 z obchodního rejstříku. O nástupnictví soud rozhodl usnesením ze dne 31. 8. 2021, č. j. 29 Af 99/2018-50. Usnesením ze dne 23. 2. 2026 č. j. 29 Af 99/2018-71 byl žalobci ustanoven opatrovník.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce ve včas podané žalobě navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
4. Napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné. Řízení je stiženo vadami spočívajícími v nesprávném vyhodnocení důvodů a důkazů uvedených v odvolání. Žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, nevzal v potaz všechny okolnosti dané věci.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

5. Správce daně i žalovaný jsou povinni vypořádat se se všemi námitkami a důkazy. Zamítne-li žalovaný odvolání a opomene se zabývat byť marginální námitkou, nezbyvá než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. To i v případě, pokud by důvodnost námítky soud mohl spolehlivě posoudit dle obsahu spisu. Je nutné doplnit řízení o navržené důkazy. Žalobce daňovou uznatelnost posuzovaných nákladů prokázal.

Rozpory se zákonností daňového řízení

6. Správce daně (žalovaný) porušil povinnosti vyplývající z daňového řádu – postupoval v rozporu se základními zásadami správy daní (dle § 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tento stav formálním odmítnutím (tj. neprovedením) důkazních prostředků nenastolil, neodmítl důkazy na základě jím zjištěných reálných skutečností, pouze setrval na tvrzení s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). To je nedostatečné. Daňový řád správci daně ukládá, aby se vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“) tak, aby z ní bylo zřejmé, jaké konkrétní důvody vedly k odmítnutí či neprovedení důkazních prostředků. K tomu nedošlo (byl porušen § 92 odst. 6 a 7 daňového řádu).

Správné stanovení daně

7. Správce daně (žalovaný) postupoval v rozporu se základním cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Tomu svědčí srovnání postupu správce daně (resp. jeho výsledku) s

případným stanovením daně podle pomůcek. Pokud by správce daně postupoval dle § 98 daňového řádu (podmínky pro tento postup byly splněny), musel by přihlídnout také ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají pro žalobce výhody, přestože jím nebyly uplatněny. Nelze připustit situaci, kdy se daň stanovená dokazováním bude v neprospěch žalobce extrémně odlišovat od daně stanovené podle pomůcek. Správce daně tak měl stanovit daň podle pomůcek, aby dostál povinnosti stanovit daň ve správné výši.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a setrval na závěru o správnosti postupu správce daně, který žalobci upravil daňové povinnosti z důvodu neuznání sporných výdajů. Žalobce přes výzvy neprokázal konkrétní obsah, rozsah ani faktické uskutečnění tvrzených služeb, a to ve vztahu ke všem deklarovaným dodavatelům. Předložené smlouvy byly obecné a nebyly podpořeny žádnými konkrétními doklady či jinými důkazy o reálném plnění. Tvrzení žalobce často nekorespondovala se zjištěným skutkovým stavem. Žalobce důkazní břemeno neunesl. Uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané ani za daňově účinné – nebyl doložen jejich faktický podklad ani jejich soulad s deklarovaným stavem. Námitka nepřezkoumatelnosti je účelová. Povinnost odůvodnění rozhodnutí neznamena nutnost podrobně reagovat na každou dílčí námitku; postačí vypořádání námitek podstatných. Odlišné hodnocení ze strany žalobce nezakládá nezákonnost ani nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Námitka stanovení daně podle pomůcek je obecná a nepřipadná. Základním způsobem stanovení daně je dokazování, důkazní břemeno nese primárně daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene neznamena, že by správce daně měl nahrazovat aktivitu žalobce. Stanovení daně podle pomůcek přichází v úvahu při kumulativním splnění zákonných podmínek, zejména pokud daň nelze stanovit dokazováním. V nynější věci podmínky splněny nebyly.

IV. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s. ř. s. v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
10. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, tedy zda mu takové náklady skutečně vznikly, a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.
11. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v podané žalobě uplatnil rovněž námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, zabýval se krajský soud nejprve otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je totiž vadou natolik závažnou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
12. K uvedené námitce zdejší soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým

způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok

a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem

a kdo byl rozhodnutím zavázán apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

13. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k žalobcem uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl.
14. Žalobce ve svém odvolání odkázal na vyjádření k výsledkům daňové kontroly a uvedl, že závěry správce daně uvedené ve Zprávě o daňové kontrole jsou v rozporu se ZDP, zejména s § 24 odst. 1 tohoto zákona. Podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu je povinností odvolatele uvést důvody, v nichž spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 99/2022-27 zdůraznil, že odvolací důvody mohou být stručné, avšak musí z nich být patrná konkrétní argumentace. Odvolací orgán tedy není povinen za odvolatele domýšlet skutkové a právní důvody, které v odvolání uvedeny nebyly. Pokud tedy žalobce v odvolání odkázal na jiné podání a své výhrady dále konkrétně nerozvedl (odkaz na vyjádření k výsledkům daňové kontroly) a namítal rozpor Zprávy o daňové kontrole se ZDP, nemohl žalovaný nést odpovědnost za to, že jeho vypořádání odpovídalo obecnosti takto formulovaných odvolacích námitek. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí nelze dovozovat z toho, že žalovaný nereagoval podrobněji, než jak byly námitky v odvolání samy vymezeny. Napadené rozhodnutí tedy netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, a proto krajský soud mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Dále je k tvrzení žalobce o povinnosti žalovaného vypořádat byt' jen marginální námitku třeba uvést, že povinnost řádného odůvodnění neznamená povinnost samostatně a detailně reagovat na každý jednotlivý dílčí argument účastníka. Podle judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu postačí, je-li z rozhodnutí seznatelné, jakými úvahami se rozhodující orgán řídil a proč nepovažoval uplatněné námitky za důvodné (nález Ústavního soudu ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05).
16. Rovněž krajský soud má povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními námitkami, což ale neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce (např. rozsudek ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). K tomuto krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je

zopakuje. Soud není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).

17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“.
18. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právní daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“.
19. Obecně lze tedy říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
20. Ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu NSS judikoval, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015 č. j. 5 Afs 188/2004-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek ze dne 12. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125 a výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 12/2013-30).
21. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je

přítom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009 č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak tedy NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

22. Předložením účetnictví, jež splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost, unese daňový subjekt prvotní důkazní břemeno. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. dodavatelských faktur a bankovních výpisů, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobné stanovisko zaujal i Ústavní soud v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní 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 hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ (důraz přidán krajským soudem)
23. Správce daně pak prokazuje dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně důvodnost svých pochyb prokáže, a vzniknou mu oprávněné pochybnosti ohledně správnosti určitého účetního dokladu (pochybnosti o fakticitě posuzovaného plnění), formálně bezvadný účetní doklad důkazní hodnotu ztrácí a důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt. Ten je pak povinen prokázat a doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetních dokladů ve vztahu k daným obchodním případům anebo naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností a tato svá revidovaná tvrzení prokázat a tím osvědčit i daňovou účinnost posuzovaných nákladů. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím či jinou povinnou evidencí či záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
24. Podle § 24 odst. 1 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.*
25. Judikatura Nejvyššího správního soudu k tomuto ustanovení ustáleně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Zařadí-li daňový subjekt určitý výdaj do účetnictví a následně jej uplatní v daňovém přiznání, je v případě vzniku důvodných pochybností povinen prokázat, že tento výdaj skutečně vynaložil, a to způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným

výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).

26. Z rozsudku NSS ze dne 15. 7. 2011 č. j. 5 Afs 79/2010-98 z § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou náklady daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem (výnosem) daňového subjektu (podmínka ad 2), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“. (důraz přidán krajským soudem) Daňové orgány v souzené věci správně uvedly, že aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech výše zmíněných podmínek. Zároveň správně dospěly k závěru, že již první podmínka skutečného vynaložení nebyla odvolatelem prokázána.
27. Je na žalobci, aby prokázal, že předmětné výdaje byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečná, reálná. K tomuto žalovaný v napadeném rozhodnutí příhodně odkázal na rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, dle kterého je daňovým výdajem „pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, přičemž povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky.“
28. S ohledem na to, že žalobce předložil účetnictví, unesl žalobce své prvotní důkazní břemeno. Jelikož však správce daně měl pochybnosti o oprávněnosti nákladů a správnosti základu daně, vyzval žalobce podle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu Výzvou k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2014, č. j. 4263926/14/3006-60561-705721 (dále jen Výzva k prokázání skutečností) k doložení a k prokázání toho, že částky podle předložených dodavatelských faktur byly oprávněně uplatněny jako daňově účinný náklad kontrolovaných zdaňovacích období v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně požadoval doložit a prokázat zejména faktické uskutečnění posuzovaných obchodních případů (specifikaci služeb včetně uvedení toho, kým, kdy, kde a jakým způsobem byla daná plnění poskytnuta), a že předmětné služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Tímto bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce.

K jednotlivým dodavatelům

Dodavatel M. T.

29. Dle předložených smluv (Smlouvy o spolupráci ze dne 2. 1. 2012 a 4. 1. 2013) se dodavatel T. zavazuje poskytnout odvolateli *společenské a administrativní služby*(...). Ze smluv vyplývá (články II. a III.) povinnost odevzdat žalobci veškeré originály dokladů, které v

průběhu činnosti získal a na jejichž základě vzniká dodavateli nárok na vyplacení odměny. Smlouvy jsou obecné, není seznatelný způsob stanovení výše odměny ani jak vymezené činnosti konkrétně ovlivňují celkovou výši odměny. Žalobce nepředložil takový doklad, jehož předání žalobci bylo nezbytnou podmínkou pro vyplacení odměny poradci (dodavateli).

30. Žalovaný uvedl, že jazykové znalosti pana T. měly být využívány při úkonech souvisejících s dovozem a vývozem motorových vozidel. Žalobce však v průběhu řízení nespecifikoval, o jaké konkrétní úkony se jednalo, ani jakých vozidel se měly týkat, k prokázání svých tvrzení správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky. Žalobce sice v průběhu předmětných zdaňovacích období motorová vozidla nakupoval od společnosti Hypnotix s.r.o., tyto však následně prodával společnosti VENETO REST, s.r.o., jež byla personálně spojenou osobou s žalobcem (jediným jednatelem společnosti byl jednatel žalobce J. N.); jazykové znalosti M. T. při nákupu a prodeji motorových vozidel žalobce tak nebyly pro posouzení věci významné.
31. Žalovaný dále uvedl, že součástí účetnictví žalobce nebyly žádné doklady související s nakládkou a vykládkou zboží (motorových vozidel). Ani tvrzení stran ukončení jednání z roku 2012, vedoucích k výhradnímu zastoupení dodavatelských společností BRISCOE MANAGEMENT Kft, Budapešť, VAT: HU23041761 a GLOBER TRADE Kft, Budapešť, VAT: HU126661561 nebylo podloženo důkazními prostředky (viz bod 30 napadeného rozhodnutí). Žalobce tak správně dle závěrů daňových orgánů nedoložil, zda vůbec došlo ke splnění závazku dodavatele T., tj. nebylo prokázáno kdy, jakým způsobem a v jakém rozsahu tento dodavatel fakturované činnosti vykonával. Na tomto nemůže ničeho změnit ani čestné prohlášení, faktury o odměně či daňové přiznání tohoto dodavatele.

Dodavatel NADAKO s.r.o.

32. K tomuto dodavateli předložil žalobce faktury č. PFZS13010 a č. PFZS13015 a Smlouvu o spolupráci ze dne 12. 6. 2013 včetně dodatku č. 1/2013 ze dne 4. 11. 2013, dle které se poradce (NADAKO) zavazuje poskytnout služby: *príprava a dohľad nad dovozom termokatalytickej linky z Číny; zabezpečenie nakládky a vykládky a s tým súvisiace administratívne úkony; spolupráce s firmou EXIMKOS Slovakia spol. s r.o. pri predaji, pri vyjednávaní podmienok nákupu predmetnej linky, pri vyjednávaní podmienok prepravy a pri ďalších administratívnych úkonoch.*
33. Obdobně jako u dodavatele M. T., i v tomto případě se jednalo toliko o smlouvu obecnou, obsahující povinnost předávat všechny doklady a byla v ní sjednána povinnost zaplacení odměny, a to po předložení dokladů. Dle dodatku č. 1/2013 ze dne 4. 11. 2013 poradce zajistil dodavatele termokatalytické linky, EXIMKOS spol. s r.o. (faktury č. 59/2013 ze dne 2. 9. 2013, č. 62/2013 ze dne 16. 10. 2013 č. 64/2013 ze dne 4. 11. 2013). Poradci byla vyplacena odměna na základě faktur: č. 21/2013 ze dne 1. 8. 2013, č. 31/2013 ze dne 26. 9. 2013 a č. 34/2013 ze dne 21. 10. 2013 a následně měla být doplacena provize (faktura č. 37/2013). Jak příhodně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, jelikož Smlouvou o spolupráci nebyla celková výše odměny upravena, nelze tak ověřit, na základě jakých smluvních ujednání došlo k úhradě záloh vymezených dodatkem č. 1/2013, jestliže k úhradě těchto částek mělo dojít již dne 1. 8. 2013, 26. 9. 2013 a 21. 10. 2013.

34. Jak žalovaný dále správně zjistil, faktura č. 64/2013 ze dne 4. 11. 2013 se nevztahovala k nákupu termokatalytické linky, ale na základě této faktury měla být nakoupena *olejová destilátorová čistící linka*.

Zařízení PDZE-340/VTSZ8477 bylo pořízeno pouze na základě faktur č. 59/2013 a č. 62/2013 v celkové hodnotě 375 000 euro). V účetním deníku není o zálohové faktuře č. 59/2013, ani o úhradě EUR 330 000 účtováno. Faktury za zprostředkování vystavené NADAKO nekorespondují s obsahem dodatku č. 1/2013, jestliže faktura č. 34/2013 nebyla v průběhu daňové kontroly předložena a nebylo o ní v roce 2013 účtováno. Shodně se žalovaným tak soud dospěl k závěru, že ve vazbě na předložené účetnictví lze tak Smlouvu o spolupráci včetně dodatku označit za formální a vnitřně rozporné dokumenty nekorespondující s předloženým účetnictvím, neprokazující tak ani faktické provedení služeb. Žalovaný dále správně poukázal na skutečnost, že celková hodnota zprostředkování vyfakturovaná poradcem NADAKO v celkovém součtu 10 968 635,60 Kč převyšuje hodnotu zařízení nakoupeného od EXIMKOS ve výši 9 630 000 Kč a že se v případě žalobce (ZIG TRADE, nyní Trilick & Co.), poradce (NADAKO) ale i dodavatele zařízení (EXIMKOS) jedná o osoby spojené, a to osobou jednatele žalobce, J. N.

Dodavatel EXIMKOS spol. s r.o.

35. K tomuto dodavateli žalobce kromě dodavatelské faktury č. PFZS13017 předložil Smlouvu o spolupráci ze dne 26. 9. 2013, dle níž se poradce (EXIMKOS) zavazuje poskytnout služby: *příprava a dohľad nad montážou termokatalytickej linky pre BanKonzult Vili Kft Budapest, DIČ: 1208042-2-41; zosúladienie technických parametrov linky s predpismi EU; zabezpečenie kvalifikovaného personálu na dohľad pro spustení linky; spustenie linky do prevádzky a ďalších administratívnych úkonoch podľa dohody*. I ve vztahu k tomuto dodavateli je Smlouva toliko obecná, obsahující povinnost předložení dokladů nutných pro vyplacení odměny. Smlouvou o spolupráci nebyla výše odměny upravena, ani nebylo uvedeno, jak smluvně vymezené činnosti konkrétně ovlivňují celkovou výši odměny.
36. Jak žalovaný v napadeném rozhodnutí správně zdůraznil, v reakci na Výzvu k prokázání skutečností žalobce uvedl, že společnost EXIMKOS byla oslovena po problémech u odběratele BanKonzult s uvedením zařízení do provozu. Dle přepravních listů (Medzinárodný nákladný list SK 4755316 ze dne 14. 10. 2013; Dodací list k faktúre 01-141102013 ze dne 14. 10. 2013) mohla být montáž u odběratele provedena nejdříve dne 14. 10. 2013. Je tak logicky dle žalovaného nereálné, že by při podpisu Smlouvy o spolupráci dne 26. 9. 2013 měl již žalobce povědomost o tom, že se při instalaci zařízení převzatého odběratelem až dne 14. 10. 2013 vyskytnou problémy s jeho montáží a s uvedením do provozu. Zástupce odběratele BanKonzult, T. S., v písemném vyjádření uvedl, že instalace stroje byla zajištěna žalobcem, o problémech při montáži zařízení případně o problémech s jeho uvedením do provozu se nezmínil. Pokud pak žalobce v žalobě namítal nepravdivost tohoto tvrzení o dřívějším podepsání s tím, že tuto smlouvu měl uzavřenu po celou dobu předmětné zakázky, jde o rozpor v jeho tvrzení.
37. K tomuto správce daně příhodně uvedl ve Zprávě o kontrole na straně 49, že *[s]tejně jako tvrzení daňového subjektu, tak ani předložené smlouvy, navíc při existenci rozporů v tvrzení daňového subjektu, neobjasnily vlastní předmět plnění, obsah a výsledek činností ani relevantnost a oprávněnost deklarované fakturace, případně návaznost na ostatní či jiné vynaložené náklady (dle daňového subjektu účast více subdodavatelů). V předmětu smlouvy jsou uvedeny pouze*

činnosti nějakým způsobem spojené s montáží termokatalytické linky a jejím uvedením do provozu (kdo prováděl vlastní montáž, však z vyjádření daňového subjektu není zřejmé) a nelze z něj dovodit širší škálu činností, resp. konkrétní činnosti spadající časově před vlastní montáž linky či před vyskytnuté problémy při montáži, jak své vyjádření směřuje k obsahu smluvních ujednání daňový subjekt.

38. Soud tak tato nedostatečná a rozporuplná tvrzení žalobce považuje za vnitřně rozporná a nepřesvědčivá. S námitkou žalobce, že se správce daně snaží vzbudit dojem antidatování předmětné smlouvy, se soud neztotožnil. Bylo na žalobci, aby nabídl srozumitelné vysvětlení nedostatků jím doložených důkazních prostředků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že se věc odehrála tak, jak tvrdí v žalobě.

Dodavatel ANDOVER TRADING Inc., B.F.I. Inc.

39. Žalobce mimo dodavatelské faktury č. PFZS13020 předložil Smlouvu o spolupráci ze dne 4. 1. 2013 včetně dodatku č. 1/2013 ze dne 26. 11. 2013, dle které se poradce (ANDOVER TRADING) zavazuje poskytnout služby *pri zabezpečení klienta na kúpu termokatalytickej linky; pri vyjednávaní podmienok predaja predmetnej linky; pri vyjednávaní podmienok prepravy; pri ďalších administratívnych úkonoch podľa dohody*. Jako u ostatních dodavatelů, i zde náleží dodavateli odměna po splnění předmětu smlouvy a po odevzdání dokladů žalobci. Žalobce takové doklady nepředložil. Smlouvou o spolupráci nebyla výše odměny poradce upravena, stejně tak ze smlouvy neplyne, jak smluvně vymezené činnosti konkrétně ovlivňují celkovou výši odměny.
40. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, dle dodatku č. 1/2013 poradce zajistil žalobci odběratele termokatalytické linky, společnost BanKonzult (fakturace v celkové výši 969 255,92 EUR: faktura č. 20130110 ze dne 31. 7. 2013, č. 20130112 ze dne 10. 9. 2013 a č. 20130119 ze dne 29. 11. 2013; poradci přísluší odměna ve výši 166 150 EUR, 4 560 817,50 Kč). Posouzením obsahu smluvních ujednání ve vazbě na předložené účetnictví a důkazní prostředky předložené žalobcem žalovaný zjistil, že termokatalytická linka byla prodána odběrateli BanKonzult pouze fakturou č. 20130119 ze dne 29. 11. 2013 v hodnotě 292 084,80 EUR (26 654 210 Kč). Ve vazbě na předložené účetnictví lze tak ve shodě se žalovaným Smlouvu o spolupráci včetně dodatku považovat za formální, vnitřně rozporný dokument, který nekoresponduje s předloženým účetnictvím a neprokazuje tak ani faktické provedení služeb.
41. Žalovaný dále zdůraznil, že zástupce odběratele BanKonzult, T. S., v písemném vyjádření (z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 6. 8. 2015) uvedl, že obchodní jednání ve věci nákupu zařízení vedl s jednatelem žalobce, J. N., kterého osobně zná, a že právě J. N. inicioval spojení se společností BanKonzult ve věci posuzovaného obchodního případu. Společností, která měla vyjednávat podmínky přepravy, byla pouze společnost žalobce. O jednatele poradce ANDOVER TRADING, paní B. A., jejíž kontakty měly být pro získání odběratele zařízení, společnosti BanKonzult, zásadní, se zástupce odběratele ve svém vyjádření nezmínil.

Celkové zhodnocení k dodavatelům

42. Správce daně správně po komplexním vyhodnocení uzavřel (Zpráva o daňové kontrole 43 až 50), že žalobce kromě tvrzení, která jsou značně rozporuplná (nesoulad obsahu reakce na

Výzvu k prokázání skutečností a obsahu vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění), nedoložil v průběhu daňového řízení žádné konkrétní podklady, listiny či jiné důkazní prostředky vedoucí k objasnění toho, jaké konkrétní služby měly být poskytnuty, tedy jaké konkrétní služby měly být předmětem dokazování. Obsahem vyjádření byla nedostatečná a rozporuplná tvrzení, která nekorespondují s předmětem fakturace, s reakcí na Výzvu k prokázání skutečností, ale ani se Smlouvami o spolupráci. Samotné Smlouvy o spolupráci při existenci rozporů v tvrzení žalobce neobjasnily vlastní předmět plnění, obsah a výsledek činností, ale ani oprávněnost fakturace žalobci. Bylo právě na žalobci, aby správci daně nabídl srozumitelné vysvětlení nedostatků jím doložených důkazních prostředků (dodavatelské faktury, Smlouvy o spolupráci) a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil, a to způsobem, který správci daně prezentoval. Žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno, jestliže skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, zůstaly neprokázány.

43. Dále žalobce namítá, že správce daně neprovedl navržené důkazy v rozporu se zásadami daňového řízení. Ze správního spisu plyne, že žalobce požadoval provést důkaz výsledkem svědků, a to svědeckou výpovědí p. M. T. popř. jeho svědeckým prohlášením (výpověď má potvrdit skutečný průběh poskytovaných služeb; doložit, že p. T. měl platné podnikatelské oprávnění; že vystavil předmětné faktury, že je zahrnul do svého daňového přiznání podaného za příslušné

zdaňovací období...), daňové přiznání k dani z příjmů p. M. T. za příslušné zdaňovací období, daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období, dále svědeckou výpovědí Ing. P. S., jednatele společnosti Hypnotix s.r.o., (tato v kontrolovaných zdaňovacích obdobích dodávala klientovi automobily určené k dalšímu prodeji; výpověď p. S. má prokázat, že v rámci uvedených obchodních případů s automobily jednal za klienta p. M. T.). Dále uvedl, že poskytované služby lze prokázat i dalšími svědeckými výpověďmi dalších pracovníků obchodních partnerů klienta, jejichž seznam je připraven doložit. Rovněž uvádí, že navrhl provést důkaz účetnictvím dodavatelů, subdodavatelů, jeho vlastním a výsledkem pracovníků dodavatelů či subdodavatelů. Žalobce namítá, že ze Zprávy o kontrole neplynou konkrétní důvody, jež správce daně vedly k odmítnutí či neprovedení navržených důkazů.

44. S těmito námitkami se soud neztotožnil. Správce daně postupoval v souladu se zákonem a se zásadami daňového řízení. Ze Zprávy o daňové kontrole plyne hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, resp. je odůvodněno, z jakých důvodů tyto nebyly provedeny. Tak učinil správce daně zejména na straně 42 až 43 Zprávy o daňové kontrole, kdy uvedl, že důkaz podnikatelským oprávněním a daňovým přiznáním obchodního partnera (M. T.): *„postrádá opodstatnění, a to nejen v tom smyslu, že skutečnosti vyplývající z podnikatelského oprávnění či z daňového přiznání pana T. správce daně nezpochybňoval a není tak nutné je prokazovat, ale i s ohledem na absenci jakýchkoli dalších důkazních prostředků a skutečností nedoložených ve vztahu k předmětu fakturace. (...) Navíc se předmětná přiznání týkají pouze roku 2012, přičemž správce daně rozporoval i faktické uskutečnění služeb, které měly být poskytnuty v roce 2013“*.
45. Dále k návrhu svědecké výpovědi pana S. správce daně uvedl: *„lze konstatovat ve vztahu k návrhu na provedení svědecké výpovědi pana S., neboť výpověď o tom, že v určitém konkrétním případě jednal za kontrolovanou společnost pan T., nelze považovat za relevantní k tomu, co měl daňový subjekt splnit na základě výzvy správce daně, jak je uvedeno výše, zejména*

tedy, že právě takové konkrétní jednání bylo předmětem fakturace pana T.“ Co se týče ostatních svědků, správce daně uvedl: „při absenci jiných důkazních prostředků, při existenci nedoložených a neprokázaných skutečností, resp. existenci rozporů mezi tvrzením daňového subjektu a předloženými listinami, a s odkazem na všechny shora uvedené skutečnosti, nepřistoupil k výsledku svědků, tak jak navrhuje daňový subjekt, stejně jako k provedení důkazů podnikatelským oprávněním, účetnictvím a daňovým přiznáním jiné osoby. Svědek ve své výpovědi svá tvrzení neprokazuje, ale pouze dosvědčuje to, co zažil svými smysly. Vlastní svědecká výpověď má pak prokázat tvrzení daňového subjektu. V tomto kontextu nelze odhlédnout od toho, že daňový subjekt nijak neobjasnil, jaké konkrétní zboží a služby přijal, ani jak mu předmětné vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných výnosů.

46. Stran účetnictví je ve Zprávě o daňové kontrole uvedeno: „(...) účetnictví jiné osoby není dle správce daně upotřebitelné požadovaným směrem, tzn. k prokázání obsahu fakturace a splnění podmínek pro daňovou uznatelnost nákladových položek.“ S ohledem na uvedené tak správce daně postupoval řádně, neboť dostatečně odůvodnil neprovedení jednotlivých důkazů. Toto hodnocení tak je zachyceno ve Zprávě o daňové kontrole a námitka žalobce stran její nedostatečnosti není důvodná.
47. Pokud žalobce namítá, že žalovaný se toliko s názorem správce daně ztotožnil a vady neodstranil, námitku nelze shledat důvodnou. Žalobce sice uvádí, že v odvolání dostatečně uvedl důkazní prostředky, pokud tím však žalobce naráží na odkaz na písemnost – vyjádření k výsledkům daňové kontroly (čímž bylo pravděpodobně myšleno vyjádření v rámci ústního jednání ze dne 21. 10. 2016, jímž byla projednána Zpráva o daňové kontrole), v tomto nebyl učiněn žádný důkazní návrh. Jiná písemnost odpovídající tomuto popisu (reakce na výsledek daňové kontroly) se ve správním spise nenalézá. Je tak logické, že se odvolací orgán nemohl zabývat konkrétními důkazními návrhy, pokud je žalobce řádně neoznačil. Soud tak neshledal porušení povinností daňovými orgány. Jelikož pak postup správce daně nebyl nezákonný, logicky takový závěr neshledal ani žalovaný. Daňové orgány tak postupovaly řádně dle § 92 odst. 2 daňového řádu.
48. V tomto ohledu považuje za vhodné připomenout, že správní soud hodnotí rozhodnutí správního orgánu vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek. [Ř]ízení, z něhož vzešlo napadené správní rozhodnutí, je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
49. Žalobce dále namítá nepravdivost tvrzení o daňové ztrátě s tím, že dodávaná technologická linka je sestavena z několika částí, které byly odběrateli fakturovány po částech a celková zakázka nebyla ztrátová. Žalobce však své tvrzení nekonkretizuje, ani k němu nic nepředložil. Jak naopak podrobně uvedl správce daně ve Zprávě o daňové kontrole: Dle předložených faktur měla být tepelná transformační linka PDZE-340/VTSZ8477; XD-10 nakoupena na základě faktury č. 62/2013 ze dne 16. 10. 2013 za celkovou částku 9 630 000 Kč od EXIMKOS Slovakia. Zařízení bylo prodáno maďarské společnosti BanKozult Vili KFT. Celková fakturovaná hodnota vyplývající z účetnictví činila 26 654 210 Kč (žalobce předložil pouze fakturu na doplatek ze dne 2. 12. 2013, č. 20130119, ale účtoval o konečné částce, jaká byla uvedena ve Smlouvě o dílo ze dne 20. 9. 2013). Po odečtení nákupní a prodejní ceny činí

rozdíl těchto částek 17 024 210 Kč. Žalobce však v účetnictví vykazuje další náklady spojené s touto transakcí, a to náklady na základě níže uvedených faktur.

Faktury č. 21/2013 ze dne 1. 8. 2013 od NADAKO, ve výši 1 672 280,65 Kč; č. 31/2013 ze dne 9. 9. 2013 od NADAKO, ve výši 5 158 200 Kč; č. 37/2013 ze dne 2. 12. 2013 od NADAKO, ve výši 4 138 155 Kč; č. 65/2013 ze dne 27. 12. 2013 od EXIMKOS, ve výši 3 537 016 Kč (128 900 EUR); č. 13006 ze dne 5. 12. 2013 od ANDOVER TRADING, ve výši 4 560 817,50 Kč (166 150 EUR).

50. Jak správce daně dále uvedl, předmětné náklady (dohromady 19 066 470 Kč) měly být vynaloženy na základě smluv o spolupráci, resp. jejich dodatků, které byly uzavřeny s jednotlivými dodavateli a měly se týkat dle odpovědi žalobce na Výzvu k prokázání skutečností i dle textu dodatků vztahujících se ke smlouvám o spolupráci právě nákupu a prodeje linky PDZE-340/VTSZ8477; XD-10 nakoupené od EXIMKOS, a prodané BanKozult Vili KFT. Po odečtení těchto nákladů od zisku z titulu prodeje předmětné linky (tj. 17 024 210 – 19 066 470) došel pak správce daně k závěru, že transakce v konečném důsledku končí ve ztrátě 2 042 260 Kč. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil. Jak uvedl správce daně, ke své námitce žalobce navíc nepředložil žádnou kalkulaci, ani nijak neuvedl či nevyčíslil výsledek jeho činnosti z titulu realizace předmětné zakázky. Už vůbec nebylo předloženo vyčíslení zakázky jako celku, z pohledu pořizovací ceny, nákladů na dopravu, montáže, zprovoznění linky, překladu provozních dokumentů, zaškolení obsluhy atp. S ohledem na uvedené tak soud neshledal námitku žalobce důvodnou.
51. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109: *„Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.“* Daňovou uznatelnost výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP tedy nelze prokázat toliko fakturou či dokladem o zaplacení. Podstatné je, aby bylo současně prokázáno i skutečné poskytnutí sjednaného věcného plnění, a to v souladu s uzavřenou smlouvou. Tak tomu v nynější věci nebylo.
52. S ohledem na to pak nelze přisvědčit námitce žalobce ohledně nedostatečného hodnocení důkazů správcem daně. Naopak je třeba zdůraznit, že žalobce sám se svým postupem (nepředložením ve Smlouvách uvedené doklady) vystavil důkazní nouzi pro případ, že by musel uskutečnění předmětného plnění tak, jak bylo deklarováno, prokázat. Pokud pak žalobce namítal, že se správce daně nedostatečně vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole k navrženým důkazům, není tato námitka důvodná.

Námítka týkající se maďarského správce daně

53. Správce daně požádal prostřednictvím výměny informací o prověření, zda byly technologie skutečně dodány klientem jednotlivým odběratelům (odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 6. 8. 2015).
54. Žalobce se dotazuje, jak maďarský správce daně prověřoval, že podmínky měl vyjednávat klient a ne společnost ANDOVER TRADING. Jak může odběratel vědět, od koho klient

nakoupil službu – dopravu a kdo byl subdodavatelem? Správce daně k mezinárodnímu dožádání uvedl, že *maďarská společnost BanKozult Vili KFT potvrdila uskutečnění obchodního případu nákupu předmětné linky. K odpovědi byly přiloženy kopie faktur, platebních dokumentů, přepravní dokumentace, protokolů o uvedení zařízení do provozu a předávacích dokumentů v maďarském jazyce.* K tomu, že měl jednat s žalobcem, pan T. S. (jenž jednal za společnost BanKonzult Vill KFT) ve svém písemném vyjádření uvedl: *že obchodní jednání vedl pan T. S. s panem N., kterého osobně zná, a že to byl právě pan J. N., manažer společnosti ZIG TRADE s.r.o., který inicioval spojení se společností BanKozult Vili KFT ohledně obchodu se strojem. Navíc skutečnost, že se pan S. s panem N. dlouhodobě znají, vyplývá i z výpisu z obchodního rejstříku společnosti BK-Konzult Slovakia (...), kde je od roku 2008 společníkem nejen pan T. S., ale i maďarská společnost BanKonzult Kft, která je vlastnický propojená se společností BanKozult Vili KFT, přičemž od stejného roku je jednatelem společnosti BK-Konzult Slovakia, s.r.o., právě pan J. N.* Dále správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uvedl: *Jedním z ujednání v čl. I. Smlouvy o vzájemné spolupráci bylo také poskytnutí služby při vyjednávání podmínek přepravy. Z odpovědi maďarského správce daně však nevyplývá, že by přepravu měla vyjednávat společnost ANDOVER TRADING, Inc., B.F.I. Inc., ale měla ji vyjednávat společnost ZIG TRADE s.r.o.* Z odpovědi na mezinárodní dožádání tedy vyplývá, že to byl právě žalobce, s nímž bylo jednáno, nikoli ANDOVER TRADING. Námitka žalobce tak není důvodná.

55. Žalobce namítá, že správce daně mu neumožnil seznámit se s otázkami, které položil maďarským správcům daně. O nahlédnutí přitom zástupce žádal. Soud k této námitce uvádí, že jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, dne 20. 7. 2016 správce daně umožnil zástupci žalobce v rámci protokolu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3328142/16/3006-60561-705721 se seznámit s požadovanými písemnostmi – žádostmi o výměnu informací včetně otázek, které byly maďarskému správci daně položeny (tyto již byly v té době součástí správního spisu). Správce daně v předmětném protokolu uvádí: *„V rámci Vašeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 6. 2016 jste namítali, že Vám správce daně neumožnil seznámit se s otázkami, které položil maďarským správcům daně v rámci zaslaných žádostí o výměnu informací. Dnešního dne Vám umožnil se s těmito otázkami seznámit. vyjádřete se, zda je to pro Vás dostatečné“.* Na toto zástupce žalobce odpověděl „Ano“ s tím, že nemá další požadavky. V příslušném směru nepodal daňový subjekt následně žádné vyjádření. S ohledem na uvedené tak nelze přisvědčit žalobci stran jeho námitky nepředložení předmětných písemností.
56. Žalobce dále namítá, že správce daně nepoučil své maďarské kolegy, že podle daňového řádu je daňový subjekt oprávněn být účasten výsledku svědků. Jak správně uvedl správce daně, v rámci předmětných žádostí o výměnu informací nebylo požadováno provedení výsledku svědků, žádný ani proveden nebyl. Správce daně pouze žádal prověřit, zda se uskutečnily deklarované transakce prodeje technologických linek maďarským odběratelům. S ohledem na uvedené tak nelze přisvědčit žalobci, že by jeho přítomností došlo k odstranění pochybností správce daně.
K námitce správného stanovení daně
57. Žalobce dále uvádí, že podle závěrů daňových orgánů dodal žalobce technologické linky pouze za náklady, které vznikly z pořízení linek v Číně. Jiné náklady podle jejich závěru žalobci nevznikly. Tento závěr je zcela v rozporu s logikou hodnocení skutečností zjištěných v daňovém řízení. S tímto závěrem se soud neztotožnil. Z rozhodnutí daňových orgánů nevyplývá, že by byly žalobci paušálně či zcela odepřeny náklady související s jeho

podnikatelskou činností. Vyloučeny byly toliko ty výdaje, které žalobce uplatnil ve vztahu ke konkrétním dodavatelům, avšak jejich daňovou uznatelnost neprokázal v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Z hodnocení správce daně i žalovaného vyplývá závěr o neprokázání tvrzení žalobce, kdy tento neunesl své důkazní břemeno stran svých tvrzení. Soud neshledal, že by daňové orgány postupovaly v rozporu s cílem správy daní vyjádřeným v § 1 odst. 2 daňového řádu. Soud se pak ani neztotožnil s námitkou, že o porušení tohoto principu svědčí i srovnání posuzovaného postupu správce daně a jeho výsledku s případným stanovením daně náhradním způsobem (stanovení daně podle pomůcek).

58. Žalobce má za to, že měl správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek (postup dle § 98 daňového řádu); pokud by správce daně postupoval dle § 98 daňového řádu, musel by přihlídnout také ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají pro žalobce výhody, i když jím nebyly uplatněny. Zprvu k této námitce musí soud akcentovat, že námitka je toliko obecná, žalobce neuvádí, v čem přesně vyplývají pro žalobce výhody a proč nelze využít dokazování.
59. Podle § 92 daňového řádu správce daně zjišťuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, není však povinen nahrazovat důkazní aktivitu daňového subjektu. Pokud jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi správce daně zabývat a procesně se s nimi vypořádat, vedle toho může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje skutečnosti, které uvádí, a je-li k tomu vyzván podle § 92 odst. 4 tohoto zákona, nese důsledky jejich neprokázání. Prokáže-li navíc správce daně existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který se jej nemůže zprostit pouhým odkazem na vyhledávací povinnost správce daně.
60. Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť podle § 1 odst. 2 tohoto zákona je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Upřednostnění tohoto způsobu před stanovením daně pomůckami, případně sjednáním daně, je logické, jelikož právě dokazování má největší předpoklad věrně odrážet skutečný stav věci, jak tomu ostatně bylo i v nyní posuzovaném případě.
61. Za určitých okolností může být daň stanovena náhradním způsobem. Půjde o situace, kdy daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonem stanovených povinností při prokazování svých daňových tvrzení, a to v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivé stanovení daně dokazováním (srov. § 98 odst. 1 daňového řádu). „[N]esplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71). Situace odůvodňující stanovení daně podle pomůcek nastává zejména tehdy, je-li zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu (jeho vypovídací schopnost jako celku nebo alespoň v rozsahu podstatném pro stanovení daňové povinnosti), a daňový subjekt současně neunesl důkazní břemeno tím, že by základ daně prokázal jinými relevantními důkazními prostředky (k rozsahu vypovídací schopnosti účetnictví srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).
62. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 2 Afs 186/2015-45: *Stanovení daňové povinnosti je tedy založeno na přednosti určení daně dokazováním. Jestliže*

však daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. V takovém případě zákon nabízí jiné způsoby stanovení daně. V případě, nastane-li taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) daň nebylo možno stanovit dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek“.

63. S ohledem na uvedené se tak soud neztotožnil se žalobcem v tom, že měl žalovaný přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Žalobce totiž předložil takové doklady, jež umožňovaly stanovit daň dokazováním (nejednalo se o podstatnou část účetnictví žalobce, jež by byla zpochybněna a byl zde stále dostatek ostatních důkazních prostředků). Skutečnost, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, pak nelze přičítat postupu daňových orgánů. Stanovení daně podle pomůcek je tak způsob náhradní, navíc pomůcky nemají sloužit k překlenutí či zahlázení nedostatků v účetnictví daňového subjektu, a umožnit mu snížit základ daně navzdory tomu, že neplnil či nesplnil své povinnosti.
64. Pokud žalobce namítá, že stanovení daně podle pomůcek by pro něj bylo výhodnější, přehlíží, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Argumentace žalobce rozdílem oproti hypotetické dani stanovené podle pomůcek proto nemůže sama o sobě zvrátit závěr, že v posuzované věci byly splněny podmínky pro stanovení daně dokazováním a že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Námitku nesprávného stanovení daně tak soud neshledal důvodnou.
65. Krajský soud uzavírá, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem. Správce daně odůvodnil, z jakých důvodů neprovedl navrhované důkazní prostředky a rozhodnutí daňových orgánů tak nejsou nezákonná ani nepřezkoumatelná.

V. Závěr a náklady řízení

66. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
67. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
68. Vzhledem k tomu, že se soudu ani přes opakované pokusy nepodařilo zjistit současné sídlo žalobce, byl žalobci usnesením ze dne 23. 2. 2026, č.j. 29 Af 99/2018-71 podle §29 odst. 3 a 4 zákona č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád za použití §64 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního ustanoven opatrovníkem advokát Mgr. Jiří Tašl. Soud mu nepřiznal odměnu, neboť v řízení nebyl nijak aktivní (ostatně soud po něm ani žádnou aktivitu nepožadoval).

Poučení:

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

Brno 30. 6. 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu