



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **Doprava a mechanizace a.s., IČO 45358761**
sídlem Emilova 1228/9, 301 00 Plzeň
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou
sídlem Slovanská tř. 136, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č.j. 24696/18/5200-11432-711778

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 12. 2016, č.j. 1977299/16/2301-51523-402095, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a podle § 147 a § 143

odst. 1 a 3 daňového řádu doměřil žalobci z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 702 810 Kč (a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 140 562 Kč). Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal.

2. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1161862/17/2301-51523-402095, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 9. 12. 2016, č.j. 1977299/16/2301-51523-402095, částečně vyhověl a ve zbytku odvolání zamítl. Doměřená daň z příjmů právnických osob byla snížena z částky 702 810 Kč na částku 231 420 Kč (a současně bylo zákonné penále sníženo z částky 140 562 Kč na částku 46 284 Kč). Proti tomuto rozhodnutí správce daně o částečném vyhovění odvolání se žalobce odvolal.
3. Rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č.j. 24696/18/5200-11432-711778, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1161862/17/2301-51523-402095, potvrdilo.
4. Průběh dosavadního řízení před finanční správou je shrnut v bodech 1 až 29 napadeného rozhodnutí.
5. Mezi účastníky soudního řízení je sporná zejména daňová uznatelnost nákladů fakturaci od dodavatelů žalobce Družstva Kowas v celkové hodnotě 497 003 Kč, společnosti IJZ, s.r.o., v celkové hodnotě 117 550 Kč a paní H. H., IČ ..., v celkové hodnotě 603 932,90 Kč.

Žaloba a její doplnění

6. **V žalobě** žalobce k nákladům dle faktur vystavených paní H. H. uvádí, že správce daně neměl zájem paní H. k výpovědi předvolat, ačkoliv původně ji vyslechnout chtěl a jeden pokus učinil. Žalobce našel bydliště paní H. úplně jednoduše přes internet. Pokud správci daně nepostačovalo její čestné prohlášení jako důkazní prostředek, měl to žalobci oznámit. Správce daně měl věc hodnotit ve všech souvislostech, zejména pak k tomu, že nebyly vyjma Družstva Kowas zpochybněny žádné subdodávky vazačských prací, že H. H. skutečně existuje a je komunikativní a že bylo potvrzeno, že dodávky žalobcových objednatelů byly splněny. Podnikatelka H. měla na přechodnou dobu cca 3 měsíců (než dokončila rekonstrukce domku) opravdu přihláшено bydliště na ÚMO. Kdyby správce daně či odvolací orgán pracoval, jak má, pak by bydliště paní H. bez jakýchkoliv problémů zjistil. Čestné prohlášení paní H. nemělo sloužit jen k tomu, že práce skutečně vykonala, ale i k tomu, že je možné ji zcela jednoduše kontaktovat a k věci vyslechnout. Pokud jde o hodnocení podpisů na předložených dokumentech, pak správce daně nevyslechnutím paní H. nemohl zjistit, komu tyto podpisy patří, pasuje se do role písmostnalce a presumuje, že všechny učiněné podpisy musí nutně provádět majitel či statutární osoba firmy.
7. K nákladům dle faktur vystavených Družstvem Kowas žalobce k tvrzení odvolacího orgánu, že neuzavření písemné smlouvy je nejen neobvyklé, ale i zjevně odporující péči řádného hospodáře, uvádí: Smlouva o dílo dle obchodního zákoníku nemusí mít písemnou formu. Žalobce byl a do dnešního dne je vůči svým dodavatelům v pozici odběratele, tedy toho, který platí a který si před zaplacením dílo sám převezme a zkontroluje. Mezi subjekty obchodů existují v různých oborech různé obchodní zvyklosti. Hodnocení o neobvyklosti takového obchodu svědčí o zjevných neznalostech tohoto oboru podnikání a rovněž neodpovídá zjištěnému stavu věci. Pokud odvolací orgán tvrdí, že se žalobce

nechoval s péčí řádného hospodáře, pak jde též buď o účelové tvrzení, nebo o naprostou hloupost, protože bylo u objednatelů žalobce zjištěno, že žalobce vždy dodal dílo, tedy i navázanou armaturu řádně a bez vad. Pokud bylo panu K. uloženo v roce 2015 vyhoštění, je zjevné, že se ještě na území České republiky více než čtyři roky po skončení povoleného pobytu zdržoval. Žalobce se nezajímal, na základě jakého vztahu si Družstvo Kowas najímalo pracovníky, zda šlo o samotné družstevníky, či zaměstnance či subdodavatele. Z výpovědi pana K. vyplývá, že se s Družstvem Kowas na dodávkách dohodl a že se zástupci družstva jednal. Jestliže byl pan K. vyhoštěn až v roce 2015 a daňové řízení bylo zahájeno v roce 2014, naskytá se otázka, proč jej správce daně nepředvolal k výsledku během jednoho roku. Nemůže jít k tíži žalobce, že přeshraniční dožádání a výsledk pana K. nemohl být proveden, když v prodlení s konáním byl evidentně správce daně.

8. K nákladům dle faktur vystavených společností IJZ, s.r.o., má žalobce tyto zásadní poznámky: Cesty byly specifikovány dostatečným způsobem, žalobci dodnes není známo, co by podle správce daně mělo být u konkrétních jízd uvedeno, aby se správci daně nezdály obecně, do jakých podrobností by se mělo zacházet. Kdyby správce daně vyslechl navržené svědky, neměl by o důvodech jednotlivých cest nejmenší pochyby; jestliže tyto navržené důkazy odmítl provést, nemá žádný další smysl „vymýšlet pro správce daně nějaké důkazy“. Pokud jde o propojení osob, tj. osobou Ing. J. Z., pak se opět snaží postavit správce daně a odvolací orgán nad zákon. Obchodní zákoník takovou spolupráci nezakazoval, nezakazuje ji ani současný občanský zákoník, ani zákon o obchodních korporacích. Nebylo bráno v potaz, že se jedná o dvě společnosti, které jsou v zisku, tedy obě odvádí zisk z příjmu právnických osob, jaký jiný by mělo smysl „přečerpávat“ peníze, než aby byl věrný obraz účetnictví zachován. Jde zjevně o pokus správce daně vybrat jednu daň dvakrát: při vyměření doměrku za rok 2010 nemůže společnost IJZ, s.r.o., podat opravné daňové přiznání a daň si snížit. Jestliže správce daně tvrdí, že byla prokázána oprávněnost pouze 12,5 % jízd, pak je s podivem, že správce daně neuznal „alespoň“ 12,5 % nákladů.
9. K předešlému žalobce shrnul, že: *a)* účetnictví žalobce je shledáno správcem daně jako řádně vedené; *b)* žalobce předal konkrétní předmětná díla dle projektové dokumentace řádně svým objednatelům v kvalitě dle projektu, vyfakturované dílo nebylo ani u jednoho objednatele žalobce zpochybněno; *c)* správce daně potvrdil, že našel nesrovnalosti jen u subdodavatelů v řadě pod žalobcem; *d)* správce daně, který má pochybnost o oprávněnosti zahrnutí hodnot faktur zaúčtovaných na účet 51890 jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nechce relevantně odpovědět na dotaz zástupce žalobce, zda důkaz má být v úrovni mimo jakoukoliv pochybnost či mimo důvodnou pochybnost; *e)* správce daně vznáší neustále důvodné pochybnosti, resp. si je vymýšlí; *f)* díky chování správce daně (odmítnutí výsledku navržených svědků - zaměstnanců žalobce) nebylo žalobci umožněno prokázat, že armaturu nepokládali zaměstnanci žalobce; *g)* vyměření daně je postaveno: na tom, že některé osoby nejsou po čtyřech a více letech kontaktní, přestože kontaktovat H. H. nebyl pro žalobce žádný problém; na tom, že správce daně konkrétní jména osob, které armatury fyzicky montovaly, nezná; na úsudku (nikoliv zjištění) správce daně, že svědecké výpovědi po čtyřech a více letech jednoznačně nepotvrdily, kdo práce prováděl; na hodnocení nekázně subdodavatelů správcem daně k tíži žalobce; na odmítnutí správce daně zhodnotit věci v souvislostech; na úmyslně nedbalé práci správce daně (např. kontakt s dalšími subdodavateli); na tom, že při hodnocení důkazů nebyl zohledněn faktor času.
10. Žalobce namítá, že v dané věci byl porušen § 6 daňového řádu ve všech odstavcích a § 8

daňového řádu v odst. 1 a 3: Správce daně odmítl provést žalobcem navrhované důkazy a vždy, když měl některý z navržených důkazů provést, změnil na věc zcela účelově názor. Správce daně nijak nekomentuje a nehodnotí konkrétní výpovědi a konkrétní zjištění, která svědčí ve prospěch žalobce (např. zhodnocení výpovědi Ing. I. Č., řádné zhodnocení šetření u BIS, a.s., Stafin a.s. a Prestol holding, s.r.o.). Při šetření u těchto firem zjistil, že armatura byla položena v souladu s projektovou dokumentací a se smlouvou, kterou měl žalobce s jednotlivými firmami uzavřenu. Pokud správce daně hodnotí výsledky každého svědka navrženého žalobcem tak, že neprokázal, kdo prováděl vlastní montáž, s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno, jde v každém případě o překroucení skutečností. Vzhledem k tomu, že správce daně měnil několikrát svůj důkazní cíl, svědci byli vyslechnuti k tomu, aby potvrdili, že armaturu nemontovali zaměstnanci žalobce. Konkrétní jména jednotlivých osob žalobce nezajímala a ani dnes nezajímají. Zatímco žalobce spolupracuje, správce daně odmítl řádně odpovědět na některé dotazy, neboť některé formulace správce daně byly a jsou nejednoznačné a nesrozumitelné. Hodnocení důkazu správcem daně nezohledňující všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporující logice, je v rozporu s § 8 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č.j. 2 Afs 73/2011-76).

11. Žalobce poukazuje na to, že zatímco on se řídil ustanoveními § 92 daňového řádu, správce daně zcela urputně zůstal na pozici, že si „učiní úsudek“ a tím to pro něj končí. Jestliže má správce daně např. prokázat neprůkaznost účetnictví, nebo zpochybnit tvrzení a důkazy daňového subjektu, t.j. skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu, měl tyto skutečnosti prokázat. Správce daně si rozhodne, že důkazní břemeno přešlo na daňového poplatníka, aniž řádně zdůvodní své pochybnosti. Správce daně zcela účelově hodnotí jednotlivé důkazy. Správce daně (a konečně i odvolací orgán) se chová jako neomezený vrchnostenský diktátor, který si může dělat, co chce. V daném případě nikdy nic neprokazoval, ačkoliv důkazní povinnost na žalobce nepřešla. Jde o zneužití své moci. Jde zjevně o nezákonné hodnocení důkazů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č.j. 2 Afs 73/2011-76). Správci daně musí být rozsudky o nezákonném hodnocení důkazů určité známy (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 1992, sp. zn. 6 A 6/92, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002-42).
12. Žalobce namítá, že jestliže měl správce daně za to, že daňový poplatník nesplnil některou ze svých povinností, byl povinen podle § 98 daňového řádu stanovit daň pomocí pomůcky. Tvrzení odvolacího orgánu, že neprokázání stavu s jistotou automaticky nevede k použití pomůcky, je zcela účelové a nemá oporu v zákoně.
13. Žalobce uvádí, že daňová kontrola byla zahájena dne 13. 11. 2013 a dodatečný platební výměr ze dne 9. 12. 2016, č.j. 1977299/16/2301-51523-402095, byl doručen dne 19. 12. 2016, byl tedy vydán i doručen po lhůtě tří let od zahájení daňové kontroly. Správce daně zjevně zneužil ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu. Žádost o mezinárodní spolupráci odeslal dne 11. 3. 2015, odpověď ukrajinské daňové správy mu byla doručena dne 26. 6. 2015. Důvody pro tvrzení o zneužití uvedeného ustanovení jsou: a) dožádání nemělo žádného materiálního významu, b) „řízení nečekalo“ na výsledek dokazování a správce daně dále prováděl úkony, c) dožádání nezpůsobilo pozdější vydání rozhodnutí a d) dodatečný platební výměr byl doručen téměř 18 měsíců po doručení odpovědi ukrajinské daňové správy. V daném případě nemohlo dojít k prodloužení lhůty podle § 38r ve spojení s § 34 ZDP, neboť daňová ztráta za rok 2009 byla jednorázově uplatněna ve zdaňovacím

období roku 2010.

14. V závěru žaloby žalobce shrnul, že odvolací orgán zlegalizoval: *a)* že se správce daně jediným prohlášením zbaví své důkazní povinnosti, *b)* že správce nemusí vyslýchat navržené svědky, tedy provádět navržené důkazy, neboť si učiní svůj vlastní správný názor, že provedení důkazu není třeba, přestože před tím posílá výzvy k doložení důkazu, *c)* že správce daně si hodnotí důkazy podle toho, aby vybral co nejvyšší daň, a *d)* že orgány státní moci mohou naprosto ignorovat zákon, neboť tato konkrétní věc není o právu, ale jen štvance na daňového poplatníka za účelem vybrat daň za každou cenu. Žalobce je toho názoru, že ze strany pracovníků správce daně i ze strany pracovníků odvolacího orgánu byla naplněna skutková podstata trestných činů zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 TZ, odst. 1, písm. a) a c) a podle § 329 TZ, odst. 2, písm. f) ve stadiu pokusu.
15. **V doplnění žaloby** žalobce uvádí, že jednání u správce daně dne 6. 12.2016 proběhlo v rozporu s § 261 odst. 4 a 6 daňového řádu, neboť správce daně hodlal ukončit daňovou kontrolu, aniž předtím byla vyřízena stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole (§ 261 daňového řádu) a současně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Právě z tohoto důvodu daňový subjekt důvodně odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat, a protože se jedná o odepření podpisu nikoliv bezdůvodné, daňová kontrola nebyla (řádne) ukončena (pro nesplnění hypotézy poslední věty ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu nenastaly účinky ukončení kontroly).
16. Žalobce namítá, že správcem daně vyjádřené podmínky, že daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost svým účetnictvím „*pouze za situace, kdy předložené účetnictví dostatečně věrohodně vypovídá o skutečnostech, které jsou jeho předmětem, a správce daně neidentifikuje skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o realizaci předmětných plnění*“, jsou uvedeny nesprávně. První podmínka představuje svévolné dotváření zákona správcem daně, neboť žádnou takovou podmínku pro možnost uplatnění účetnictví jako důkazu zákon neobsahuje. Druhá podmínka představuje nesprávný výklad zákona správcem daně, neboť ustanovení § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu říká naprosto jasně, že správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející, tedy nikoliv pouze identifikovat důvody pochybností.
17. V závěru doplnění žaloby žalobce poukazuje na to, že jelikož při kontrole stejné daně za zdaňovací období roku 2005 byly obdobné, v řadě případů i stejné nákladové faktury ponechány v daňově uznatelných nákladech, měl a má daňový subjekt jistě legitimní právo očekávat, že pokud bude svoji činnost i v dalších letech provádět obdobně, bude vůči němu správce daně postupovat také obdobně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Ve vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je podrobně rozveden skutkový stav a právní posouzení, jakož i na celý předložený spisový materiál.
19. A) K námitkám týkajícím se *důkazního břemene, hodnocení důkazních prostředků a zneužití pravomoci úřední osoby* žalovaný v bodech 8 až 11 svého vyjádření uvedl, že žalobce neprokázal naplnění zákonných podmínek daňové uznatelnosti sporných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 4. 2014, č.j. 696558/14/230105401-403352, a ze dne 4. 6. 2014, č.j. 1220681/14/2301-05401-403352, vyjádřil důvodné pochybnosti o souladu stavu deklarovaného žalobcem předloženými daňovými doklady se stavem skutečným a unesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst.

5 písm. c) daňového řádu. V takovém případě bylo následně na žalobci, aby nad rámec již předložených daňových dokladů předložil další důkazní prostředky, kterými by dané pochybnosti správce daně odstranil. Pakliže žalobce namítá, že své důkazní břemeno unesl prokázáním řádné úhrady sporných faktur, žalovaný zdůrazňuje, že prokázání úhrady daňových dokladů může vypovídat pouze o skutečnosti, že došlo k peněžnímu přesunu, nikoliv o tom, že za dané platby byla fakticky poskytnuta předmětná protiplnění deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu a ceně (viz bod [44] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 12. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61). V bodu [124] napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal, v čem se důkazní situace ve vztahu k výdajům dle faktur vystavených společnostmi MT Stavební lišila od důkazní situace týkající se sporných výdajů, které žalobci uznány nebyly. Splnění zákonných podmínek daňové uznatelnosti výdajů dle faktur vystavených společnostmi MT Stavební bylo jednoznačně prokázáno prostřednictvím svědeckých výpovědí jednatele této společnosti, pana M. T., a osoby zplnomocněné k výkonu jednatelského oprávnění, pana P. T.. Odmítnutí důkazů navržených žalobcem v daňovém řízení bylo správcem daně a žalovaným přezkoumatelným a racionálním způsobem odůvodněno (viz zejména str. 28 – 30 zprávy o daňové kontrole a body [116] až [118] napadeného rozhodnutí). Provedené důkazní prostředky byly správcem daně a žalovaným hodnoceny plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Objektivní existence plnění, které žalobce dodal svým odběratelům, sama o sobě nedokládá, že sporné výdaje uplatněné žalobcem splňují zákonné podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, když nebyla prokázána skutečná realizace plnění, které měl žalobce přijmout dle předložených daňových dokladů, deklarovanými dodavateli a deklarovaným způsobem. K posouzení otázky možného naplnění skutkových podstat žalobcem zmiňovaných trestných činů jsou příslušné pouze a jen orgány činné v trestním řízení ve smyslu § 12 odst. 1 trestního řádu, nikoliv soudy ve správním soudnictví (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 19. 8. 2014, sp. zn. 52 Af 43/2013).

20. B) K namítaným *výdajům dle faktur vystavených paní H.* žalovaný v bodech 12 a 13 svého vyjádření uvedl, že otázkou daňové uznatelnosti těchto výdajů se zabýval v bodech [94] až [101] napadeného rozhodnutí. Paní H. byla správcem daně v daňovém řízení předvolána k podání svědecké výpovědi, ale k výsledku se nedostavila a současně nebylo možné zajistit přítomnost dané osoby následně ani předvedením, jelikož Policií ČR bylo správci daně sděleno, že daný úkon není možno realizovat. Žalobce k odvolání sice připojil čestné prohlášení paní H., z něhož vyplývala jiná adresa, než na kterou bylo doručeno předvolání, nicméně žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu nepoužil dané prohlášení jako důkazní prostředek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č.j. 6 Afs 35/2017-34, a bod [78] napadeného rozhodnutí), a zároveň vzal v potaz další judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je na uvážení správce daně/odvolacího orgánu, zda osobu uvedenou na čestném prohlášení vyslechnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č.j. 4 Afs 123/2015-53, a bod [79] napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvážil, zda je třeba danou osobu vyslechnout, při svém uvážení vycházel z toho, že obsah prohlášení je nevěrohodný, jelikož podpis na něm uvedený je odlišný od podpisů paní H. uvedených na listinách předložených v rámci daňové kontroly, a zároveň paní H. na čestném prohlášení uvádí, že jednala s panem K., přičemž ten při svědecké výpovědi uvedl, že jednal s panem H. a o paní H. nic bližšího nevěděl. Zároveň žalovaný do své úvahy vzal okolnosti spočívající v předchozím marném pokusu o předvolání i předvedení, a dospěl k závěru, že paní H. není třeba předvolávat (viz body [100] a [101] napadeného rozhodnutí). Z veřejných rejstříků vyplývá, že daná osoba

má celkem 78, značně rozličných, předmětů podnikání, které mnohdy vyžadují vysokou odbornost, zároveň však disponuje jen 1 až 5 zaměstnanci a nemá webové stránky. K argumentaci žalobce, že správce daně „se pasoval do role písmoznalce“, pokud posuzoval otázku shody podpisů na předložených dokumentech, žalovaný uvádí, že k závěru, že určité podpisy vykazují na první pohled zcela zjevnou vizuální odlišnost, bylo možné dospět i bez odborných znalostí z oboru písmoznalectví. Žalovaný však zdůrazňuje, že dané skutečnosti nebyly pro posouzení otázky uznání nákladů, k nimž se vztahují faktury vydané paní H., rozhodné, nýbrž pouze prohloubily již z jiných zdrojů existující pochybnosti (viz bod [83] napadeného rozhodnutí).

21. C) K namítaným *výdajům dle faktur vystavených Družstvem Kowas* žalovaný v bodech 14 až 16 svého vyjádření uvedl, že nikdy nepopíral skutečnost, že z hlediska soukromoprávních zákonných předpisů žalobce nebyl povinen uzavírat smlouvy o dílo v písemné formě, avšak v případě, kdy se jednalo o plnění vysoké hodnoty, lze z absence písemné formy smluv usuzovat, že způsob uzavírání smluv mezi žalobcem a jeho dodavatelem nebyl obvyklý a mohl svědčit o tom, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Žalovaný současně podotýká, že bylo pouze na žalobci, aby zvážil, nakolik je ústní či písemná forma praktická pro účely případného dokazování v daňovém řízení. Bylo totiž v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými bude schopen prokázat naplnění zákonných podmínek daňové uznatelnosti sporných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č.j. 2 Afs 11/2013-37). Správce daně ani žalovaný přitom žalobce neomezovali ve volbě důkazních prostředků, kterými žalobce mohl svá tvrzení prokázat. Skutečnost, že si žalobce za situace, kdy uzavíral příslušné smlouvy v ústní formě, nezajistil jiné důkazní prostředky, kterými by mohl svá tvrzení prokázat, jde pouze k jeho tíži. Argumentace žalobce, týkající se předsedy Družstva Kowas, pana V. K., vychází z nesprávné premisy, že pan K. byl vyhoštěn až v roce 2015. Rozhodnutí o správním vyhoštění ve smyslu § 118 a násl. zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, je spojeno jednak se stanovením doby k vycestování z území, a jednak se stanovením doby, po kterou nelze vyhoštěné osobě umožnit vstup na území. Žalobce ve své argumentaci tyto doby zjevně zaměňuje. Pokud žalovaný v bodu [10] napadeného rozhodnutí uvedl, že panu K. bylo uloženo správní vyhoštění do 13. 4. 2015, jedná se o stanovenou dobu, po kterou nebylo možné panu K. umožnit vstup na území, nikoliv o dobu, která byla panu K. stanovena k vycestování z území. K jinému závěru totiž logickou úvahou ani nelze dospět. Správce daně se o správním vyhoštění pana K. dozvěděl na základě odpovědi Ředitelství služby cizinecké policie, která mu byla doručena dne 2. 6. 2014. S ohledem na to, že dle § 118 odst. 3 zákona o pobytu cizinců se doba k vycestování z území stanoví v rozmezí 7 až 60 dnů, v určitých zákonem předpokládaných případech nejdéle 180 dnů, mohla být zmíněná doba správního vyhoštění do 13. 4. 2015, o které se správce daně dozvěděl dne 2. 6. 2014, pouze stanovenou dobou, po kterou nelze vyhoštěné osobě umožnit vstup na území.
22. D) K namítaným *výdajům dle faktur vystavených společností IJZ, s.r.o.*, žalovaný v bodech 17 až 20 svého vyjádření uvedl, že pochybnosti správce daně stran předmětných výdajů jsou podrobně popsány v bodech [84] a [102] napadeného rozhodnutí. Žalobce stran předložené knihy jízd žádným způsobem ve vztahu k účelu konkrétních jízd nespecifikoval, jaký subjekt byl navštíven, s kým bylo jednáno, v jaké věci byla jednání vedena či kde konkrétně byla jednání vedena. V předložené knize jízd byl přitom účel daných jízd uveden pouze obecně jako obchodní jednání, výstava, služební jízda, jednání se zákazníkem/odběratelem, jednání s dodavatelem či práce v terénu, u zahraničních cest

služební cesta, výstava, jednání s dodavatelem či práce v terénu. K námitce žalobce stran neprovedení navržených svědeckých výpovědí se již žalovaný vyjádřil v bodech [116] a [117] napadeného rozhodnutí. Správce daně ani žalovaný nikdy netvrdili, že žalobce prokázal oprávněnost 12,5% daných jízd, nýbrž že se žalobcem předložená čestná prohlášení, nepoužitelná jako důkaz, na základě kterého by bylo možno dané náklady uznat, vztahují jen k takovémuto procentu jízd. Správce daně ani žalovaný nerozporovali, že soukromoprávní předpisy nezakazují personální propojení právnických osob, avšak taková personální propojenost daňových subjektů může ve spojení s dalšími okolnostmi v určitých případech představovat skutečnost, která prohloubí již existující pochybnosti správce daně stran deklarovaných obchodních případů. Argumentace žalobce, že na straně dodavatele došlo ke zdanění příslušných výnosů, je nedůvodná, neboť daná skutečnost není relevantní z hlediska důkazní povinnosti žalobce k prokázání splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, když neodstranil důvodné pochybnosti správce daně stran předmětných uplatněných výdajů.

23. E) K námitce týkající se *stanovení daně podle pomůcek* žalovaný v bodě 21 svého vyjádření uvedl, že s totožnou námitkou uplatněnou v odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí se již vypořádal v bodech [120] až [122] napadeného rozhodnutí. Daň z příjmů právnických osob za předmětné období bylo možné spolehlivě stanovit dokazováním, jelikož žalobce předložil své účetnictví, v rámci kterého byla zpochybněna pouze marginální část deklarovaných obchodních případů. Sporné náklady představují méně než jedno procento celkových nákladů žalobce za předmětné období, tudíž se nejedná o případ, kdy by došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví ani jeho vypovídací hodnoty jako celku.
24. F) K námitce týkající se *lhůty pro stanovení daně* žalovaný v bodech 22 až 24 svého vyjádření uvedl, že s obdobnou námitkou uplatněnou v odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí se již vypořádal v bodech [103] až [106] napadeného rozhodnutí. Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. V posuzovaném případě byla žalobci vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Posledním zdaňovacím obdobím, za které bylo možné tuto daňovou ztrátu uplatnit, bylo zdaňovací období roku 2014. Konec lhůty pro stanovení daně za předmětné období se tedy odvíjel od běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014. Poslední den lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 připadal na den 2. 7. 2018, neboť žalobce podal dne 1. 7. 2015 řádné daňové tvrzení za toto období (viz § 148 odst. 3 daňového řádu). Nadto byla žalobci za zdaňovací období roku 2014 rovněž vyměřena daňová ztráta, tudíž i pro toto zdaňovací období tak bylo na běh lhůty pro stanovení daně nutno následně aplikovat ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, protože lhůta pro stanovení daně za dané období uplyne dne 3. 4. 2023, resp. dne 3. 7. 2023. Z uvedeného je zřejmé, že žalobci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 12. 2016 stanovena daň za předmětné období před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Rovněž autoremedurní rozhodnutí a napadené rozhodnutí byla vydána a žalobci oznámena před uplynutím lhůty pro stanovení daně za předmětné období. K argumentaci žalobce, že nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně za předmětné období

dle § 38r odst. 2 ZDP, neboť žalobce daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2009 uplatnil jednorázově již ve zdaňovacím období roku 2010, žalovaný setrvává na svém závěru uvedeném v bodu [105] napadeného rozhodnutí, že z hlediska aplikace ustanovení § 38r odst. 2 ZDP není skutečnost, že žalobce daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2009 uplatnil jednorázově již ve zdaňovacím období roku 2010, jakkoliv relevantní. Pokud byly jednou naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, musí být takto posuzována lhůta pro stanovení daně pro všechna příslušná zdaňovací období trvale bez ohledu na to, zda následně došlo či nedošlo k uplatnění odečtu daňové ztráty či jiné změně, případně dodatečně důsledkem postupu správce daně i k jejímu zrušení. Jelikož posuzování běhu lhůty pro stanovení daně za předmětné období se dle § 38r odst. 2 ZDP odvíjelo od běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014, je argumentace žalobce stran ustanovení 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu a účelovosti mezinárodního dožádání ze dne 11. 3. 2015 irelevantní.

25. G) K námitce týkající se *ukončení daňové kontroly* žalovaný v bodě 25 svého vyjádření uvedl, že žalobce pouze opakuje námitku uplatněnou v odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí a vypořádanou v bodech [107] a [108] napadeného rozhodnutí, aniž by připojil jakoukoliv novou argumentaci či polemiku se závěry žalovaného.
26. H) K namítanému *porušení zásady legitimního očekávání* žalovaný v bodě 26 svého vyjádření uvedl, že v případě daňové kontroly za zdaňovací období roku 2005 a daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010 se nejednalo o skutkově shodné ani podobné věci. Skutková shoda či podobnost obou případů nemůže být dána pouze na základě toho, že v rámci uvedených daňových kontrol byly správcem daně posuzovány výdaje za plnění stejného druhu. Blíže viz body [110] a [111] napadeného rozhodnutí.

Replika

27. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou datovanou a došlou soudu dne 8. 10. 2018.

Jednání před soudem

28. Při jednání před soudem dne 11. 3. 2020 účastníci řízení setrvali na svých dosavadních argumentacích, které žalobce uplatnil v žalobě, jejím doplnění a replice a žalovaný správní orgán ve vyjádření k žalobě. Blíže viz zvukový a zvukově obrazový záznam založený v soudním píse.

Posouzení věci krajským soudem

29. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
30. **Žaloba není důvodná.**
31. Z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).
32. V daném případě byla sepsána zpráva o daňové kontrole o 38 stranách a správce daně prvního stupně vyhotovil autoremedurní rozhodnutí o 25 stranách a žalovaný vyhotovil rozhodnutí o odvolání o 39 stranách. Žalobce předložil soudu obsáhlou žalobu a její doplnění, jakož i repliku.
33. K požadavkům na odůvodnění rozhodnutí soudů v takových případech došel Nejvyšší

správní soud zejména k těmto závěrům: „Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-130) a „Soud, který se vypořádává s argumentací účastníka řízení, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nález Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, *Van de Hurk v. Nizozemí*, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, *Ruiz Torija v. Španělsko*, stížnost č. 18390/91, bod 29).“ (rozsudek ze dne 25. 3. 2010, č.j. 5 Afs 25/2009-98, publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS). V intencích citované judikatury tak soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat; úkolem soudu je vypořádat *ratio decidendi* žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33).

34. Jestliže se finanční správa dostatečně vypořádá s návrhy a námitkami uplatněnými daňovým subjektem, mělo by se v žalobě polemizovat s konkrétními skutkovými a právními závěry, k nimž správce daně prvního stupně a/nebo odvolací orgán dospěl. V případě, že žalobce argumentaci správního orgánu obsaženou ve zprávě o daňové kontrole a zejména v rozhodnutí o odvolání pomíjí, může stačit, že soud na tuto skutečnost poukáže a s takovýmito nepravými žalobními body se vyrovná obecně.
35. Soud, který se ztotožní s přiléhavou a fundovanou argumentací žalovaného, se v případě totožnosti žalobních námitek s námitkami uvedenými v odvolání nemusí již k věci duplicitně vyjadřovat a může odkázat na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. „Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
36. Žalobce se vyjádřil k rozvržení důkazního břemene a namítl nesprávný výklad podmínek splnění důkazní povinnosti daňového subjektu účetnictvím.
37. Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
39. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *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* (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
40. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].
41. K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vyrůstane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚČZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚČZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚČZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚČZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).
42. K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72) a „*Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).
43. K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě,*

že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. [...] Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. [...] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86).

44. Žalovaný v bodě 127 napadeného rozhodnutí uvedl, že souhlasí s daňovým subjektem, že předložením účetnictví došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně, ten jej však vyjádřením jasných, určitých, srozumitelných a konkrétních pochybností ve Výzvě 1 a Výzvě 2 přenesl následně zpět na daňový subjekt (viz body [82] až [85]), který pochybnosti v důkazním řízení neodstranil.
45. Ze správního spisu soud zjistil, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj dne 2. 4. 2014 pod č.j. 696558/14/230105401-403352 podle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval daňový subjekt k prokázání tam specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Šlo mimo jiné o dodavatelské faktury vystavené Družstvem Kowas a společností IJZ, s.r.o. Správce daně uvedl, že nemá dostatek spolehlivých informací o konkrétních účetních případech. U faktur vystavených Družstvem Kowas není zřejmé, kdo konkrétně práce vykonával, na jakých konkrétních stavbách je vykonával. U faktur vystavených společností IJZ, s.r.o., není zřejmé, co konkrétně Ing. Z. vykonával, kde probíhala jednání, jaký byl jejich účel, s kým bylo jednáno. Prokázání oprávněnosti zahrnutí hodnot těchto faktur do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je potřebné k ověření, zda vykázané náklady byly ve smyslu § 24 a násl. ZDP oprávněně zahrnuty do základu daně.
46. Dne 4. 6. 2014 pod č.j. 1220681/14/2301-05401-403352 správce daně podle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval daňový subjekt k prokázání tam specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Jednalo se o dodavatelské faktury vystavené paní H. H.. Správce daně uvedl, že dosud předložené doklady neposkytují dostatek spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, tj. jaký byl rozsah prací. Prokázání oprávněnosti zahrnutí hodnot těchto faktur do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je potřebné k ověření, zda vykázané náklady byly ve smyslu § 24 a násl. ZDP oprávněně zahrnuty do základu daně.
47. Výše uvedená odůvodnění lze podle názoru soudu považovat za prokázání toho, že v případě specifikovaných výdajů existují o souladu účetnictví se skutečností natolik vážné a důvodné pochyby, že v tomto rozsahu činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.
48. K žalobcem zpochybňované dikci, že daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost svým účetnictvím „*pouze za situace, kdy předložené účetnictví dostatečně věrohodně vypovídá o skutečnostech, které jsou jeho předmětem, a správce daně neidentifikuje skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o realizaci předmětných plnění*“, má soud za to, že je v souladu s daňovými zákony ve spojení se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a odpovídá interpretaci ustanovení § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu provedené Nejvyšším správním soudem (viz např. výše citovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119).
49. K tvrzeným nedostatkům při dokazování soud předesílá, že ve smyslu § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem*. Bylo na žalobci, aby prokázal daňovou uznatelnost sporných výdajů (nákladů). V § 92 odst. 3 daňového řádu se praví: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.
50. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty

„povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

51. V této souvislosti se Nejvyšší správní soud vyslovil takto: *„Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, 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 výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“* (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73).
52. Na tomto místě je vhodné poukázat rovněž na základní zásady dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost daň přiznat a následně též povinnost prokázat správnost a pravdivost výše přiznané daně. Primární iniciativa v tomto ohledu náleží daňovému subjektu, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
53. V průběhu daňové kontroly bylo upřesněno, že daňový subjekt má prokázat zejména to, že práce, k nimž se vztahují faktury vydané paní H. a Družstvem Kowas, byly těmito subjekty skutečně realizovány deklarovaným způsobem, a že nájemné (náhrady) za osobní automobil, vlastněný společností IJZ, s.r.o., skutečně představují výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.
54. Žalobce namítá, že správce daně porušil ustanovení § 6 a § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu.
55. K tomu soud konstatuje, že povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu. V daňovém řízení platí zásada „každý nechť si střeží svá práva“ a předkládat či navrhopvat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.
56. Z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. I na daňové řízení je ovšem třeba vztáhnout tento obecněji platný názor Nejvyššího správního soudu: *„Není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování.“* (rozsudek

ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 As 29/2009-48).

57. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu *Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*
58. K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjádřila např. takto: „Ustanovení upravuje povinnost daňového subjektu a správce daně při přípravě dokazování tak, aby správce daně mohl jednak rozhodnout, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výsledku třetí osoby (typicky svědka) provede, v kladném případě pak proto, aby se mohl na výsledcích řádně připravit. Daňový subjekt musí označit potřebné údaje o osobě, aby mohla být v řízení identifikována, a to i pomocí dostupných informačních zdrojů, a řádně předvolána k jednání, a dále musí upřesnit, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (zpravidla výsledkem) nebo zdůvodnit jiný důvod její účasti (např. osoba může předložit listinu či předmět apod.). Uvedení zejména věcných údajů umožňuje správci daně posoudit důležitost nebo nadbytečnost účasti navrhované osoby s ohledem na konkrétní stav řízení, resp. důkazní situaci v něm; nevyhoví-li důkaznímu návrhu, je povinen sdělit to daňovému subjektu spolu s uvedením důvodu.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář I. 1. vyd. Praha 2011, str. 512).
59. Ze správního spisu není patrné, že by správce daně postupoval v rozporu s uvedeným ustanovením a jeho interpretací.
60. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
61. K volnému hodnocení důkazů došel Nejvyšší správní soud např. k tomuto závěru: „Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.“ (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75).
62. V přezkoumávané věci je soudu zřejmé, že žalovaný i správce daně si byli svých povinností vyplývajících ze zásady volného hodnocení důkazů vědomi, zejména ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí je pak patrné, že skutečně posuzovali každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tudíž v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
63. V daném případě měl žalobce prokázat zejména to, že práce, k nimž se vztahují faktury vydané paní H. a Družstvem Kowas, byly těmito subjekty skutečně realizovány deklarovaným způsobem. Při tom mohou informace od odběratelů žalobce hrát jen pomocnou úlohu. Obdobně nemůže být rozhodné zjištění, kdo předmětné práce neprováděl. Žalobce měl tvrdit (a prokázat) především konkrétní skutečnosti týkající se uzavření příslušných smluv mezi ním a dodavateli, provádění prací a převzetí dokončeného plnění žalobcem od dodavatelů. Jelikož se tak nestalo, nelze se divit, že

správní orgány došly k tomu, že žalobce rozhodné skutečnosti neprokázal. Soud tedy nesouhlasí s žalobcem v tom, že správce daně hodnotí jednotlivé důkazy zcela účelově. Důvodná není ani výtká, že hodnocení důkazu správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporuje logice. Na rozdíl od žalobce nemá soud za to, že by správce daně postupoval v rozporu s názory na hodnocení důkazů obsaženými v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 1992, sp. zn. 6 A 6/92, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002-42, nebo rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č.j. 2 Afs 73/2011-76.

64. Žalobce brojil proti závěrům žalovaného k nákladům dle faktur vystavených paní H. H..
65. Žalovaný se k nákladům, k nimž se vztahují faktury vydané paní H. H., vyjádřil zejména v bodech 83, 94 až 101 a 118 a 119 napadeného rozhodnutí. V nich mimo jiné uvedl, že použití čestného prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení je vyloučeno (viz bod [78], přičemž je na uvážení správce daně, resp. v odvolacím řízení na uvážení odvolacího orgánu, zda osobu uvedenou na čestném prohlášení vyslechne (viz bod [79]). Čestné prohlášení je zpravidla správcem daně předkládáno subjektem odlišným od subjektu, který v něm něco prohlašuje, přičemž ani případ čestného prohlášení paní H. není výjimkou, dané pak snižuje věrohodnost toho, zda obsah prohlášení skutečně odpovídá realitě, přičemž ani ověření podpisu nečiní obsah prohlášení pravdivým (viz bod [77]). Odvolací orgán přistoupil k čestnému prohlášení jako k prohlášení jiné osoby (odlišné od daňového subjektu), které samo o sobě nemůže být důkazem prokazujícím vynaložení výdaje v nějaké výši a nemůže jím být zhojeno neunesení důkazního břemene, přičemž dodává, že obsah daného prohlášení je navíc znevěrohodněn tím, že podpis paní H. na něm uvedený je odlišný od jejích podpisů uvedených na listinách předložených v rámci daňové kontroly, dále paní H. na čestném prohlášení uvádí, že jednala s panem K., ten při svědecké výpovědi uvedl, že jednal s panem H. a o firmě paní H. nic bližšího nevěděl (viz bod [98]). Odvolací orgán vzhledem k výše uvedenému uzavírá, že dané čestné prohlášení není možno hodnotit jako důkaz o tom, že náklady, k nimž se vztahují faktury vydané paní H., specifikované ve Výzvě 2, byly uskutečněny deklarovaným způsobem. Odvolací orgán rovněž zvážil, zda je nutno paní H. opětovně předvolat ke svědecké výpovědi, přičemž dospěl k závěru, že nikoli. Paní H. byla již ke svědecké výpovědi marně předvolána správcem daně, přičemž rovněž marný byl pokus správce daně nechat danou osobu předvést (viz bod [10]). Čestné prohlášení není možno brát jako důkaz, k tomu je jeho obsah nevěrohodný, vzhledem k čemuž není možno považovat adresu v něm uvedenou za hodnověrnou informaci o adrese paní H., na které by byla skutečně zastižitelná.
66. Soud se ztotožňuje s posouzením nákladů dle faktur vystavených paní H. H., k němuž došli správce daně a žalovaný. Soud opakuje, že žalobce měl tvrdit (a prokázat) především konkrétní skutečnosti týkající se uzavření příslušných smluv mezi ním a paní H. H., provádění prací přičitatelné paní H. H. a převzetí dokončeného plnění žalobcem od paní H. H.. Správce daně původně paní H. předvolal k podání svědecké výpovědi, ale k výsledku se nedostavila a současně nebylo možné zajistit přítomnost dané osoby ani předvedením, jelikož Policie ČR správci daně sdělila, že daný úkon není možno realizovat. Následně bylo znovu uvažováno, zda je třeba danou osobu vyslechnout. Vycházelo se z toho, že obsah předloženého prohlášení je nevěrohodný, jelikož podpis na něm uvedený je odlišný od podpisů paní H. uvedených na listinách předložených v rámci daňové kontroly, a zároveň paní H. na čestném prohlášení uvádí, že jednala s panem K., přičemž ten při svědecké výpovědi uvedl, že jednal s panem H. a o paní H. nic bližšího nevěděl. Jako

doplňující argumentace bylo vzato v úvahu i to, že daná osoba má celkem 78, značně rozličných, předmětů podnikání, které mnohdy vyžadují vysokou odbornost, zároveň však disponuje jen 1 až 5 zaměstnanci a nemá webové stránky. Soud souhlasí s žalovaným rovněž v tom, že k závěru, že určité podpisy vykazují na první pohled zcela zjevnou vizuální odlišnost, lze dospět i bez odborných znalostí z oboru písmoznalectví. Soud dodává, že žalobce svou argumentací zcela popírá základní zásadu dokazování spočívající v tom, že každý důkaz se posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu), neboť si fakticky postupně vybírá jednu skutečnost, kterou podrobí zevrubné kritice, avšak zcela přehlíží, že zde existují další skutečnosti, které jím zpochybňovanou skutečnost ve své vzájemné souvislosti potvrzují. V daném případě tu není jedna skutečnost, ale celá řada skutečností, které nesvědčí o tom, že předmětné práce byly paní H. H. skutečně realizovány deklarovaným způsobem, které vedou k jedinému možnému a logickému závěru o tom, že žalobce neprokázal, že náklady dle faktur její osobou vystavených jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.

67. V dalším soud ohledně nákladů dle faktur vystavených paní H. H. souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí a na body 12 a 13 vyjádření žalovaného k žalobě.
68. Žalobce brojil proti závěrům žalovaného k nákladům dle faktur vystavených Družstvem Kowas.
69. Žalovaný se k nákladům, k nimž se vztahují faktury vydané Družstvem Kowas, vyjádřil zejména v bodech 82 a 86 až 93 napadeného rozhodnutí. V nich mimo jiné uvedl, že žádný z daňovým subjektem navržených svědků nepotvrdil, že na stavbách pracovali zaměstnanci či dodavatelé Družstva Kowas, přičemž pan K. k identifikaci sídla daného družstva neuvedl ani obec, kde by se mělo sídlo nacházet, pouze nekonkrétně reagoval na dotaz správce daně, komu pracovníci provádějící na stavbě montáže armatur předávali svou práci a kdo je kontroloval, nevěděl, kdo konkrétně práce prováděl, uvedl, že Družstvo Kowas pracovalo pouze na zakázce v Berouně, zakázku ve Zruči, kde mělo dle tvrzení daňového subjektu Družstvo Kowas rovněž pracovat, nezmínil, dále předával danému družstvu podklady k fakturaci, aby to sedělo na faktury vystavené daňovým subjektem, nadto za Družstvo Kowas údajně jednal s panem R., který dle výpisu z obchodního rejstříku nemá a nikdy neměl oprávnění jednat za dané družstvo, přičemž ani nebylo doloženo, zda a na základě jakého právního titulu byla tato osoba oprávněna za Družstvo Kowas jednat. Pouze stručně a obecně se vyjádřil k otázce odpovědnosti za pracovníky provádějící montáže a k otázce BOZP. Vzhledem k těmto skutečnostem nelze ani tyto svědecké výpovědi osvědčit za důkaz o tom, že předmětné práce byly provedeny tak, jak je deklarováno na předmětných fakturách. Důkazem realizace předmětných prací deklarovaným způsobem nemůže být ani samotné obecné tvrzení daňového subjektu uvedené v Odpovědi na Výzvu 1, ze kterého nikterak nevyplývá, kdo konkrétně předmětné práce provedl, jaké konkrétní práce a kde konkrétně práce prováděl.
70. Soud se ztotožňuje s posouzením nákladů dle faktur vystavených Družstvem Kowas, k němuž došli správce daně a žalovaný. Ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že bylo pouze na žalobci, aby zvážil, nakolik je ústní či písemná forma praktická pro účely případného dokazování v daňovém řízení. Bylo totiž v jeho zájmu, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými bude schopen prokázat naplnění zákonných podmínek daňové uznatelnosti sporných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č.j. 2 Afs 11/2013-37). Na tom nemůže nic změnit ani

obviňování žalovaného z účelových tvrzení či naprosté hlouposti. Důvody, proč nebyla svědecká výpověď L. K., zaměstnance daňového subjektu, osvědčena za důkaz o tom, že předmětné práce byly provedeny tak, jak je deklarováno na předmětných fakturách, jsou předešly v bodech 90 a 92 napadeného rozhodnutí. Záležitost s pobytovým oprávněním pana K. byla vysvětlena nejpozději ve vyjádření žalovaného k žalobě.

71. V dalším soud ohledně nákladů dle faktur vystavených Družstvem Kowas souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí a na body 14 až 16 vyjádření žalovaného k žalobě.
72. Žalobce brojil proti závěrům žalovaného k nákladům dle faktur vystavených společností IJZ, s.r.o.
73. Žalovaný se k nákladům, k nimž se vztahují faktury vydané společností IJZ, s.r.o., vyjádřil zejména v bodech 84, 102 a 16 a 117 napadeného rozhodnutí. V nich mimo jiné uvedl, že ve vztahu k nájemnému za období květen až prosinec 2010 daňový subjekt tvrdí, že souvisí s činností poradce ze strany IJZ, s.r.o., avšak nikterak nedoložil, o jakou konkrétní činnost se mělo jednat, přičemž v daném období předmětná společnost daňovému subjektu žádné služby nefakturovala. Z dohody o změně pracovní smlouvy Ing. Z. vyplývá pouze skutečnost, že ode dne 1. 7. 1999 došlo ke změně jeho zařazení z pozice ředitele daňového subjektu na pozici poradce ve výpočetní technice. Předmětem dané smlouvy o poskytování odborné pomoci měly být poradenské práce v oblasti organizační struktury, personální a mzdové problematiky, průběžná kontrola vnitropodnikových pravidel a pravidel hospodaření účetní jednotky, účetní poradenství, poradenství v obchodě, zajišťování zakázek a řešení pohledávek po lhůtě splatnosti. Pokud v rámci takovéto činnosti poradce uskutečňoval pracovní cesty, měl být řádně a konkrétně zdokumentován jejich účel. Avšak dle předložené knihy jízd byla uskutečněna řada jízd po České republice (např. do Liberce, Pardubic, Hradce Králové, Českých Budějovic, Jihlavy) i do zahraničí (Nitra, Bratislava, Berlín, Ženeva, Vídeň), během nichž byly ujety tisíce kilometrů. Přitom účel jízd byl uveden pouze obecně (obchodní jednání, výstava, služební jízda, jednání se zákazníkem/odběratelem, jednání s dodavatelem či práce v terénu, u zahraničních cest služební cesta, výstava, jednání s dodavatelem či práce v terénu), nebylo uvedeno, jaký subjekt byl navštíven, s kým bylo jednáno, v jaké věci byla jednání vedena, kde konkrétně byla jednání vedena. V předložených čestných prohlášeních osob, které měly být Ing. Z. navštíveny, byl předmět jednání s navštívenými osobami (obchodní jednání a technická konzultace) uveden rovněž pouze velmi obecně. Nadto daňový subjekt dle předložené knihy jízd v roce 2010 realizoval cesty do 40 různých míst, přičemž byla předložena prohlášení pouze 5 osob, kdy každá z těchto osob potvrdila, že byla navštívena Ing. Zemanem pouze ve vztahu k 1 konkrétnímu místu, tedy prohlášení se vztahovala pouze ke vzorku 12,5 % míst z množiny míst, které měly být navštíveny, a zároveň se nevztahovala k žádnému místu v zahraničí, přitom cena nájemného za předmětné vozidlo byla odvislá od počtu ujetých kilometrů. Za dané situace se tak jednalo o zcela nedostatečný vzorek.
74. Soud se ztotožňuje s posouzením nákladů dle faktur vystavených společností IJZ, s.r.o., k němuž došli správce daně a žalovaný. Daňový subjekt měl jednotlivé jízdy specifikovat tak, aby bylo zřejmé, že náklady spočívající v nájemném za období květen až prosinec 2010 sloužily ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Výtky, že nebylo uvedeno, jaký subjekt byl navštíven, s kým bylo jednáno, v jaké věci byla jednání vedena, kde konkrétně byla jednání vedena, jsou tak zcela oprávněné. Že náklady na nájemné jsou poměrně vysoké, avšak účel jízd byl uveden pouze

obecně, je pro posouzení daňové uznatelnosti těchto nákladů zásadní. Musí z nich být patrné, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů právě daňového subjektu. Obsahovou nedostatečnost tvrzení daňového subjektu není třeba kompenzovat vyslycháním většího počtu osob. S neprovedením výsledku osob uvedených v čestných prohlášeních se žalovaný řádně vypořádal v bodě 116 napadeného rozhodnutí, s neprovedením svědeckého výsledku Ing. J. Z., osoby propojující daňový subjekt a společnost IJZ, s.r.o., se žalovaný opět řádně vypořádal v bodě 117 napadeného rozhodnutí.

75. V dalším soud ohledně nákladů dle faktur vystavených společností IJZ, s.r.o., souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí a na body 17 až 20 vyjádření žalovaného k žalobě.
76. Žalobce shrnul své námitky k předešlým nákladům.
77. K tomu soud konstatuje, že správce daně své výhrady k účetnictví žalobce řádně specifikoval. V přezkoumávané věci primárně nejde o to, zda vyfakturované dílo bylo či nebylo zpochybněno u objednavatelů žalobce, nýbrž o to, zda práce, k nimž se vztahují faktury vydané paní H. a Družstvem Kowas, byly těmito subjekty skutečně realizovány deklarovaným způsobem. Správce daně trval na prokázání daňové uznatelnosti označených výdajů; nelze tedy důvodně tvrdit, že vznášel neustále důvodné pochybnosti, resp. si je vymýšlel. Pro daný případ je rozhodné to, komu je skutečně přičitatelné provedení předmětných prací, ne to, že armaturu nepokládali zaměstnanci žalobce. Bylo na žalobci, aby k daňové uznatelnosti výdajů sdělil dostatečně konkrétní skutečnosti a k jejich prokázání předložil či označil vhodné důkazy. Není vinou správce daně, že žalobce zřejmě nedisponuje potřebnými tvrzeními a nemůže navrhnout přesvědčivé důkazy, zejména listinné. Hlavně to jde k tíži žalobce, ne nekázeň jeho subdodavatelů. Správce daně po svědcích nepožadoval žádné podrobné detaily, nýbrž pouze zásadní informace a skutečnosti týkající se předmětných prací. Svědecká výpověď přitom není jediným možným důkazním prostředkem, ale pouze jedním z řady. Nic tak nebránilo žalobci kromě provedení svědeckých výpovědí navrhnout či předložit jiné věrohodné důkazní prostředky. Správce daně nemůže z důvodu, že si svědci pamatují rozhodné skutečnosti jen matně, zařadit svědky, resp. jejich výpovědi, mezi takové důkazní prostředky, jež by potvrdily realizaci prací v deklarované podobě. Omezené retence lidské paměti si měl být vědom především daňový subjekt, který je po stanovenou dobu povinen prokazovat skutečnosti uvedené v § 92 odst. 3 daňového řádu.
78. Žalobce plédoval pro stanovení daně podle pomůcek.
79. Žalovaný se s námitkou nestanovení daně podle pomůcek vypořádal v bodech 120 až 122 napadeného rozhodnutí.
80. K tomu soud uvádí, že preferovaným způsobem stanovení daně je na základě dokazování, jsou-li však naplněny stanovené podmínky, správce daně stanoví daň podle pomůcek.
81. Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu *Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*
82. Podle § 98 odst. 4 věty první daňového řádu *Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle*

pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daně sjedná.

83. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být podle pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).
84. Ke druhé z těchto podmínek došel Nejvyšší správní soud zejména k tomuto názoru: „Lze také konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, jaká je přesná míra (rozsah porušených povinností/neprokázaných skutečností), kdy lze ještě dostatečně spolehlivě a s jednoznačnou mírou objektivit stanovit základ daně a daň při současném zachování práv daňového subjektu (se zohledněním nezbytně vynaložených výdajů, byť neprokázaných). Touto otázkou se však již zabýval Nejvyšší správní soud, v rozsudcích ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Podle prvního rozsudku nelze oprávněně stanovit daň za použití pomůcek v případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování povinnosti marginálního charakteru, tj. nebyly-li prokázány drobné či z hlediska celkových výdajů nevýznamné výdaje. To znamená, že pokud věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, není splněna jedna z podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Naopak, byla-li již správcem daně vyvrácena či zpochybněna a neuznaná podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu, a kdy lze učinit závěr, že účetnictví nebo evidence nemá dostatečnou vypovídací schopnost (účetnictví nelze použít jako důkaz), je třeba jednoznačně konstatovat, že již není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním a je tak naplněna druhá podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek.“ (rozsudek ze dne 27. 9. 2012, č.j. 7 Afs 21/2012-44).
85. Jelikož v přezkoumávané věci nebyla vyvrácena či zpochybněna a neuznaná podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu, správce daně a žalovaný nepochybili, jestliže daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 stanovili na základě dokazování a nikoliv podle pomůcek.
86. Žalobce namítá uplynutí lhůty pro stanovení daně.
87. Žalovaný se s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty vypořádal v bodech 103 až 106 napadeného rozhodnutí.
88. K tomu soud konstatuje, že žalovaný dovozuje včasnost stanovení daně zejména z § 38r odst. 2 ZDP. Žalobce především namítá, že správce daně zjevně zneužil ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu. V tom se žalobce mýlí s rozhodovacím důvodem správních orgánů. Nad rámec této argumentace žalobce uvedl, že nemohlo dojít k prodloužení lhůty podle § 38r ve spojení s § 34 ZDP, neboť daňová ztráta za rok 2009 byla jednorázově uplatněna ve zdaňovacím období roku 2010. Tomu žalovaný v bodě 105 napadeného rozhodnutí oponoval tím, že uplatněním celé daňové ztráty za zdaňovací období 2009 ve zdaňovacím období 2010 nedošlo ke konzumaci § 38r odst. 2 ZDP, jak tvrdí daňový subjekt, nýbrž lhůta pro stanovení daně zůstala zachována. Pokud byly jednou naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, musí být takto posuzována lhůta pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období trvale bez ohledu na to, zda následně došlo či nedošlo k uplatnění odečtu daňové ztráty či jiné změně, případně dodatečně důsledkem postupu správce daně i k jejímu zrušení. Jelikož žalobce, ač námitku uplynutí prekluzivní lhůty uplatnil v odvolání a žalovaný se s ní v napadeném rozhodnutí

řádně vypořádal, nijak nespecifikoval, z jakého důvodu by argumentace žalovaného měla být nesprávná či nezákonná, soud toliko souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí a na body 22 až 24 vyjádření žalovaného k žalobě.

89. Žalobce shrnul, co podle jeho názoru odvolací orgán zlegalizoval.
90. Soud se s názorem žalobce neztotožňuje. Správce daně se své důkazní povinnosti nezbavil, nýbrž důkazní povinnost v souladu se zákonem nejprve přešla z daňového subjektu na správce daně a pak ze správce daně zpět na daňový subjekt (viz výše). Správce daně při zjišťování rozhodných skutečností není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), ale nevyhoví-li návrhu daňového subjektu na výslech svědka, je o tom povinen vyrozumět daňový subjekt s uvedením důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Správce daně si v daném případě nehodnotil důkazy podle toho, aby vybral co nejvyšší daň (srov. i autoremedurní rozhodnutí správce daně prvního stupně). Orgány státní moci v daném případě neignorovaly zákon a nepořádaly štvanici na daňového poplatníka za účelem vybrat daň za každou cenu. K názoru žalobce o naplnění skutkové podstaty uvedených trestných činů soud plně odkazuje na žalovaným citovanou část IV. odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 8. 2014, č.j. 52 Af 43/2013-152.
91. Žalobce namítá, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena.
92. Žalovaný se s námitkou neukončení daňové kontroly vypořádal v bodech 80, 107 a 108 napadeného rozhodnutí.
93. Nad rámec důvodů uvedených na str. 6 a 7 odvolání ze dne 17. 7. 2017 žalobce v doplnění žaloby namítl, že z výše uvedeného vyplývá, že správce daně daňovou kontrolu ukončil dříve, tedy nezákonně, a že se jedná o podstatnou vadu řízení.
94. K tomu soud konstatuje, že žalobní námitka neukončení daňové kontroly v doplnění žaloby je téměř identická s důvody uvedenými na str. 6 a 7 odvolání ze dne 17. 7. 2017. Uvedené odvolací důvody byly v napadeném rozhodnutí adekvátně vypořádány. Jelikož žalobce s tím, jak odvolací orgán odůvodnil nedůvodnost těchto odvolacích důvodů, nijak věcně nepolemizuje, soud toliko souhlasně odkazuje na příslušné body napadeného rozhodnutí a na bod 25 vyjádření žalovaného k žalobě.
95. Žalobce namítá porušení zásady legitimního očekávání.
96. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu *Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*
97. K legitimnímu očekávání zaujal Nejvyšší správní soud také tento názor: „[35] V posledním smyslu lze legitimní očekávání vyjádřit jako princip daňového práva, dle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Zásada legitimního očekávání v tomto smyslu je imanentní správnímu právu jako celku a svůj odraz nachází též v obdobném znění § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Je zásadně nepřípustné, aby správce daně ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči jinému, nebo i témuž subjektu, odlišně. Pokud tak činí, je povinen svůj postup přesvědčivě odůvodnit, aby bylo zřejmé, že nepostupuje svévolně. ... [37] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena také tím, že nesmí jít o „nezákonné“ legitimní očekávání. Pokud by v jednom případě stěžovatel nebyl v rozporu se zákonem za své delikt ní jednání sankcionován, pak takový postup žalovaného nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že v

jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postižen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2009, č. j. 4 As 58/2008 - 97).“ (rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47).

98. Žalovaný se v bodech 110 a 111 napadeného rozhodnutí vyjádřil tak, že z dostupného spisového materiálu nikterak nevyplývá, že by skutková situace řešená správcem daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005 byla shodná (případně podobná) se skutkovou situací vztahující se ke zdaňovacímu období 2010, tedy že by ve vztahu k některým z nákladů, které byly v roce 2005 uznány, existovaly stejné (případně podobné) pochybnosti, jaké existovaly ve vztahu k nákladům vztahujícím se ke zdaňovacímu období 2010, které nebyly správcem daně uznány.
99. Nad rámec důvodu uvedeného na str. 13 odvolání ze dne 17. 7. 2017 žalobce v doplnění žaloby namítl, že se jedná o velmi nevýznamné pochybnosti, které navíc vzhledem ke své vágnosti mohou být obecně uplatněny vůči jakýmkoliv nákladům, tedy i vůči nákladům roku 2005.
100. Že v případě kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 byly nákladové faktury ponechány v daňově uznatelných nákladech, je zřejmě faktem. Soud by se však eventuální protiprávností postupu správce daně mohl zabývat jenom tehdy, kdyby žalobní námitka byla náležitě konkretizována a precizována. Něco takového ovšem v žádném případě nepředstavuje pouhé uplatnění zcela obecného tvrzení o dodávkách naprosto stejného druhu. Soud není povinen za žalobce dohledávat, zda tu jde o případy skutkově shodné nebo podobné. Bez znalostí konkrétních skutkových okolností případů týkajících se zdaňovacího období roku 2005, které ovšem žalobce neuvedl, není možné vůbec provést srovnání, na jehož podkladě by soud mohl vyslovit závěr, že v daném případě mohlo u žalobce dojít k porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

Rozhodnutí soudu

101. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

102. Jelikož žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 11. března 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu