



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: **P. V.**
zastoupen daňovým poradcem Michalem Faustem
se sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2019, č. j. 735/19/5200-10422-708855,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí vzešlo

1. Dne 16. 2. 2016 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 214569/16/2801-

60561-605124). V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do nákladů dle § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), na účet 518000 Ostatní služby náklady na „roznášku“ v úhrnné výši 930 905,- Kč (na základě přijatých faktur č. FP121100227, FP121100429, FP1211553 a FP121100623 od dodavatele Autobox BMC, s. r. o.) a náklady na „roznášku“ v úhrnné výši 1 368 500,- Kč (na základě přijatých faktur č. FP121100090, FP121100161, FP121100294, FP121100369, FP121100497, FP121100760 a FP121100840 od dodavatele L. L. – FERDA Česká reklamní pošta).

2. Dále bylo správcem daně zjištěno, že žalobce zaúčtoval do nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na účet 518000 Ostatní služby náklady vynaložené na nájem ve výši 600 000,- Kč, a to na základě přijaté faktury č. FP121100824 od dodavatele B a B spol. s r.o. (dále též „B a B spol. s r.o.“; pozn. soudu: společnost byla zrušena s likvidací ke dni 1. 6. 2013, a to rozhodnutím jediného společníka ze dne 31. 5. 2013, v současné době je jednatelem společnosti A. T. S., nar. X, Bulharská republika; dne 8. 8. 2013 bylo též zahájeno insolvenční řízení, následně bylo usnesením Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2013, č. j. MSPH 59 INS 21978/2013-A-20, rozhodnuto o úpadku a o prohlášení konkursu na majetek společnosti, nicméně usnesením Městského soudu v Praze ze dne 3. 1. 2018, č. j. MSPH 59 INS 21978/2013- B -49, bylo rozhodnuto o zrušení konkurzu na majetek společnosti pro nedostatek majetku -usnesení nabylo právní moci dne 31. 1. 2018). Jelikož měl správce daně pochybnosti, zda výše uvedené náklady v úhrnné výši 2 899 405,- Kč jsou náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vydal dne 20. 4. 2016 výzvu k prokázání skutečností podle § 92 daňového řádu č. j. 767590/16/2801-60561-605124, již žalobce vyzval, aby prokázal, že v případě uplatněných nákladů účtovaných na účtu 518000 Ostatní služby byly tyto služby vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
3. Žalobce na předmětnou výzvu reagoval dne 27. 5. 2016 odpovědí. Správce daně vyjádření a vysvětlení poskytnutá žalobcem vyhodnotil a dospěl k závěru, že žalobce pochybnosti stran nákladů zaúčtovaných na účtu 518000 Ostatní služby zcela neodstranil. Dne 3. 5. 2017 se dostavil žalobce ke správci daně, aby do protokolu o ústním jednání č. j. 766835/17/2801-60561-605124 doplnil svoji odpověď na předmětnou výzvu. Dne 29. 5. 2017 byla správci daně dále doručena písemná odpověď žalobce na otázky z ústního jednání, která byla u správce daně zaevidována pod č. j. 1196369/17/2801-60561-605124.
4. Správce daně zaslal dne 11. 11. 2016 dodavateli Autobox BMC, s.r.o., a panu L. L. výzvy dle § 57 a § 58 daňového řádu (č. j. 1696822/16/2801-60561-605124 a č. j. 1696876/16/2801-60561-605124) k předložení faktur, smluv a jiných důkazních prostředků, které se týkají obchodní spolupráce se žalobcem. Vzhledem ke skutečnosti, že Autobox BMC, s.r.o., a pan L. L. ve svých odpovědích na výše uvedené výzvy uvedli, že nikdy nevystavovali žádné faktury na žalobce (ani jakékoliv prohlášení) a nemají s žalobcem uzavřené žádné smlouvy, dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že náklady zaúčtované na účet 518000 na základě faktur přijatých od předmětných dodavatelů, jsou náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. Správce daně dále prověřoval tvrzení žalobce stran pronájmu nebytových prostor, ke kterému žalobce doložil Smlouvu o nájmu a pronájmu nebytových prostor uzavřenou se společností B a B spol. s r.o., dne 23. 12. 2011. Správce daně zaslal dne 24. 11. 2016 insolvenčnímu správci B a B spol. s r.o., výzvu k poskytnutí informací dle § 57 a § 58

daňového řádu (č. j.: 1740921/16/2801-60561-605124), ve které požadoval předložení smluv, faktur, pokladních dokladů nebo výpisů z bankovních účtů a jiných listin a důkazních prostředků, které se týkají obchodní spolupráce s žalobcem. Insolvenční správce (Romana Nováková) na předmětnou výzvu reagovala dne 31. 1. 2017 s tím, že požadované listiny ani účetnictví nemá k dispozici.

6. Jelikož správce daně dále zjistil, že bankovní účet, na který žalobce uhradil přijatou fakturu č. FP121100824, nepatří B a B spol. s r.o., dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že náklady ve výši 600 000,- Kč zaúčtované na účet 518000 na základě přijaté faktury č. FP121100824 od dodavatele B a B spol. s r.o., jsou náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
7. S výše uvedeným zjištěním správce daně byl žalobce seznámen písemností č. j. 1509106/17/2801-60561-605124 (doručenou žalobci dne 30. 8. 2017). Na základě vyjádření žalobce ze dne 4. 10. 2017 došlo ke změně kontrolního zjištění pouze tak, že byl na žádost žalobce uplatněn odpočet daňové ztráty (dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) vyměřené za zdaňovací období roku 2008 (došlo tedy pouze ke změně kontrolního zjištění ve prospěch žalobce). Dne 13. 2. 2018 byla s žalobcem projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole č. j. 89608/18/2801-60561-605124 (protokol o ústním jednání č. j. 89639/18/2801-60561-605124).
8. Dne 23. 3. 2018 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 483554/18/2804-50522-604170, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 171 747,- Kč, doměřen daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši – 26 808,- Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 39 711,- Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.
9. Žalovaný nechal písemností ze dne 26. 7. 2018, č. j. 33708/18/5200-10422-708855, odvolací řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit.
10. Správce daně v odvolacím řízení zaslal dne 3. 8. 2018 výzvu k poskytnutí informací vlastníku předmětných nemovitostí v roce 2012 - Raiffeisen – Leasing Real Estate, s.r.o., jako nástupnické společnosti zaniklé Raiffeisen – Leasing, s.r.o. (dále též „Raiffeisen – Leasing“). Dne 7. 9. 2018 byla na Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích, doručena odpověď, jejíž přílohou byly veškeré smlouvy uzavřené mezi B a B spol. s r. o., a Raiffeisen – Leasing.
11. Z vyjádření Raiffeisen – Leasing ze dne 7. 9. 2018 plyne, že B a B spol. s r.o. v období roku 2012 užívala předmětné nemovitosti od ledna do července na základě leasingové smlouvy ze dne 25. 5. 2006 a nebyla tedy jejich vlastníkem, což je v rozporu s údaji uvedenými ve smlouvě o nájmu a pronájmu nebytových prostor uzavřené mezi B a B spol. s r.o. a žalobcem. Od srpna 2012 pak B a B spol. s r.o. užívala nemovitost na základě smlouvy o nájmu ze dne 3. 8. 2012, ve které je pod bodem 6. (Podnájem) uvedeno (odstavec 6.1), že B a B spol. s r.o. (jako nájemce) není oprávněna předmět nájmu přenechat zcela či částečně třetí osobě do podnájmu bez předchozího písemného souhlasu Raiffeisen – Leasing. Tento písemný souhlas nebyl nikdy udělen, jak též vyplývá z odpovědi Raiffeisen – Leasing.
12. Správce daně dále provedl v odvolacím řízení dne 30. 8. 2018 výslech paní H. K., jednatelky Autobox BMC, s.r.o., za účelem ověření tvrzení žalobce o obchodní spolupráci v letech 2012 až 2015. Žalobce (ač řádně vyrozuměn o konání výslechu) se výslechu

nezúčastnil. O uvedeném výsledku byl sepsán protokol č. j. 1516136/18/2801-60561-605124.

13. Z protokolu o výsledku paní H. K. vyplývá, že Autobox BMC, s.r.o., s žalobcem nespolupracovala a ani ho neeviduje v databázi odběratelů a pan M., který měl dle žalobce Autobox BMC, s.r.o., zastupovat, Autobox BMC, s.r.o., nikdy nezastupoval. Správce daně dále v průběhu jednání předložil jednatele Autobox BMC, s.r.o., k nahlédnutí faktury, které v rámci daňové kontroly předložil žalobce. Jednatelka společnosti se k nim vyjádřila tak, že vizuálně faktury vypadají jako faktury Autobox BMC, s.r.o., ale faktury na takto velké částky a na jméno žalobce rozhodně Autobox BMC, s.r.o., nevystavovala. Toto své tvrzení svědkyně doložila soupisy vydaných faktur za roky 2012 až 2015, kde jsou pod čísly faktur, které předložil žalobce, uvedeni jiní zákazníci.
14. Dne 30. 8. 2018 se uskutečnil výsledek pana L. L. (FERDA Česká reklamní počta). Žalobce se výsledku opět (ač řádně vyrozuměn o konání výsledku) nezúčastnil. O uvedeném výsledku byl sepsán protokol č. j. 1515311/18/2801-60561-605124.
15. Z protokolu o výsledku pana L. vyplývá, že pan L. L. nikdy s žalobcem nespolupracoval a jeho jméno se nevyskytuje ani v informačním systému, do kterého se zaznamenává každý kontakt i s potenciálním zákazníkem. Dále pan L. L. správci daně sdělil, že nikdy neměl obchodní zástupce a jméno pan M. nikdy nezaznamenal, nebyl s ním nikdy ve styku. Správce daně dále v průběhu jednání předložil panu L. L. k nahlédnutí faktury, které v rámci daňové kontroly předložil žalobce. Na otázku správce daně, zda vystavil předložené faktury, odpověděl pan L. L., že je nevystavil a podpis na žalobcem předloženém „prohlášení o uzavřené obchodní spolupráci“ není jeho, dle svědka je „to celé padělek“.
16. V rámci odvolacího řízení byla dále dne 6. 9. 2018 správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností č. j. 1515323/18/2801-60561-605124, kterou správce daně vyzval žalobce, aby blíže identifikoval osobu jménem J. M., se kterou v roce 2012 údajně obchodně spolupracoval. Správci daně však žalobce žádné údaje, na základě kterých by správce daně mohl J. M. identifikovat a případně předvolat k výsledku, nepředložil [k osobě J. M. se žalobce několikrát vyjádřil již v průběhu daňové kontroly tak, že bližší informace o této osobě nemá].
17. Dne 18. 10. 2018 byly žalovanému doručeny výsledky doplněného odvolacího řízení včetně spisového materiálu. Písemností ze dne 2. 11. 2018, č. j. 49178/18/5200-10422-708855, byl žalobce seznámen s hodnocením důkazních prostředků zajištěných v odvolacím řízení a zároveň byl žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Dne 16. 11. 2018 bylo žalovanému doručeno vyjádření žalobce, který nadále nesouhlasil se závěry žalovaného a současně předložil čestná prohlášení D. U., r. č. X, P. Š., r. č. X, a T. C., r. č. X, z listopadu roku 2018, v nichž tyto osoby (text prohlášení je ve všech třech případech shodný) prohlašují, že v roce 2012 provedly „vizuální kontrolu roznosu reklamních letáků do mé schránky, tedy do poštovních schránek v lokalitě“ Praha – Ruzyně, Lázně Letohrad (D. Ch.), v lokalitě Jánské Lázně – Letohrad (T. Ch.) a v lokalitě Pardubice (P. Š.), přičemž zjistily, že „byly doručeny letáky shodné s těmi, které žalobce poskytl jako vzor“.
18. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019, č. j. 735/19/5200-10422-708855, odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický

kraj

ze dne 23. 3. 2018, č. j. 483554/18/2804-50522-604170, potvrdil, když dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ani v odvolacím řízení faktické poskytnutí deklarovaných služeb (tisk letáků a roznáška letáků deklarovaná předmětnými fakturami přijatými od dodavatelů Autobox BMC, s.r.o., a L. L. a pronájem nemovitostí deklarovaný fakturou přijatou od B a B spol. s r.o.). Náklady v úhrnné výši 2 899 405,- Kč proto nelze uznat za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

19. K čestným prohlášením předloženým žalobcem krátce před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že tato prohlášení neprokazují, kým a v jakém rozsahu bylo pro žalobce v roce 2012 vytištěno a rozneseno množství letáků v rozsahu deklarovaném žalobcem v předmětných fakturách přijatých od dodavatele Autobox BMC, s.r.o., a L. L. (cca 500 000 kusů). Předložená tři čestná prohlášení tedy dle žalovaného žádným způsobem neprokazují rozsah a uskutečnění služeb v hodnotě 2 299 405,- Kč. Pro úplnost žalovaný uvedl, že je technicky v možnostech žalobce vytvořit leták předložený v podání ze dne 27. 5. 2016 a dále letáky osobně distribuovat na tři místa uvedená v čestných prohlášeních (tedy v rozsahu však nižším, než jaký je uveden na předmětných fakturách), tudíž je možné, že osoby uvedené na čestných prohlášeních skutečně leták obdržely. Zvláště pravděpodobná je tato skutečnost v případě P. Š., který je žalobci znám, neboť byl v roce 2015 jeho obchodním partnerem (dodavatelem). Případné provedení svědeckých výpovědí původců čestných prohlášení by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti, neboť výše uvedené osoby v čestných prohlášeních potvrdily doručení letáku do jejich schránky, ale lze zcela jednoznačně vyloučit, že by výše uvedené osoby měly informace o tom, kým bylo vytištěno a zda bylo rozneseno zhruba 500 000 kusů letáků, jak bylo deklarováno žalobcem fakturami přijatými od dodavatele Autobox BMC, s.r.o., a od dodavatele L. L. – FERDA Česká reklamní pošta. Nadto výslech D. U., P. Š. ani T. Ch., žalobce, kterého tížilo důkazní břemeno, sám nenavrhoval.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

20. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž ve vztahu k výdajům na letákovou kampaň (tisk a roznos letáků) namítal, že se žalovanému nepodařilo identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž vyhodnotil žalobcem předložené sporné účetní doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, neboť „*vycházel pouze z tvrzení zástupců dodavatelských firem*“, což však dle žalobce není dostačující, neboť výpovědi těchto osob „*mohou být motivovány snahou dodavatele obhájit neuvedení příjmů z předmětných dodávek ve svých zdanitelných příjmech*“ (sic !). „*Pro případ*“, že by se soud neztotožnil s tvrzením žalobce, že se žalovanému nepodařilo identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž vyhodnotil žalobcem předložené sporné účetní doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, žalobce namítl, že se mu pochybnosti správce daně týkající se tisku a roznosu letáků podařilo vyvrátit, a to konkrétně třemi čestnými prohlášeními, které měl žalovaný jako důkazní prostředek akceptovat. Opět pouze „*pro případ*“, že by soud dospěl k závěru, že žalobce důkazní břemeno neunesl, žalobce uvedl, že daň měla být žalovaným stanovena s využitím pomůcek a měly být zohledněny tzv. esenciální náklady. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35. Dále dle žalobce

došlo k zásahu do jeho legitimního očekávání, které bylo založeno tím, že žalovaný u žalobce v minulosti „zahájil kontrolu DPH“, která byla ukončena „bez kontrolních zjištění“ (což dle žalobce navíc odporuje zákonu). Žalobce „předpokládal“, že „jsou-li naplněny podmínky pro vrácení odpočtu na DPH, jsou naplněny i podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů“. Závěry žalovaného v této věci byly proto pro žalobce překvapující. Nadto se žalobce domnívá, že kontrola daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) představuje jakési závazné řešení „předběžné otázky“, které je žalovaný ve smyslu § 99 daňového povinen respektovat (v této souvislosti odkázal žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99). Konečně žalobce žalovanému vytknul, že na základě jeho vyjádření ze dne 4. 10. 2017 došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění [neboť na základě žádosti žalobce byl uplatněn odpočet daňové ztráty za zdaňovací období roku 2008 (ve vztahu k neuznaným nákladům však k žádné změně nedošlo)], žalobce přesto nemohl realizovat své právo na doplnění kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu (aniž by upřesnil, co konkrétně chtěl ve vztahu ke změně provedené v jeho prospěch „doplňovat“). Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobce mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

22. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem.

24. Implicitně lze vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (k tomu srov. z poslední doby např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62).
25. Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění. Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12, atd.).
26. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
27. Nyní k samotnému přezkumu.
28. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, pak vyplývá, že *„každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do*

obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“ (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 60).

29. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 53). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobitelnými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71).
30. Z výše uvedeného je zřejmé, že důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46, z novější judikatury srov. především rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 – 31, bod 25).
31. Jinými slovy řečeno, daňový subjekt, který výdaj zanesl do 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“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 16). Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, či

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 18).

32. Současně platí, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, bod 20, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 26, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 26). Proto za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (srov. shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 32, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 32, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 19). Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické a přesvědčivé vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, bod 39).
33. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109, bod 44). Neprokázal-li daňový subjekt, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží (služeb) a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží (služeb) považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za pořízení zboží

(služeb) nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 13/2010 – 73, shodně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, či rozsudek téhož soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75).

34. Žalobce uplatňoval náklady na základě faktur přijatých od dodavatele Autobox BMC, s.r.o., a dodavatele L. L. – FERDA Česká reklamní počta (dále též „L. L.“). Tito dodavatelé však popřeli, že žalobci jím deklarované plnění poskytli. Nejednalo se přitom o pouhé tvrzení výše uvedených dodavatelů. Orgány finanční správy vyslechly jednatelku Autobox BMC, s.r.o., která po poučení o povinnostech svědka uvedla, že žalobci Autobox BMC, s.r.o., předmětné plnění neposkytla a žalobcem předložené faktury nevystavila. Obdobně vypovídal i L. L. Obě výpovědi jsou přitom konzistentní, vnitřně ani ve vzájemném vztahu či ve vztahu k jinými provedeným důkazům nerozporné. Ohledně svědků nebyla žalobcem plausibilně tvrzena (natož prokázána) existence takových skutečností, které by měly vést orgány finanční správy k pochybnostem o obecné či specifické věrohodnosti těchto svědků. Ničím nepodložená spekulace žalobce o motivech výpovědí svědků věrohodnost svědků zpochybnit nemohla. Orgánům finanční správy se tedy sine dubio podařilo identifikovat zcela konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotily žalobcem předložené sporné účetní doklady jako nevěrohodné, přičemž žalobce v průběhu daňového řízení pochybnosti orgánů finanční správy ohledně věrohodnosti (průkaznosti) účetnictví neodstranil. V podrobnostech odkazuje soud na narativní část tohoto rozsudku a zejména na skutkové a právní závěry žalovaného prezentované pod body 44 až 54 žalobou napadeného rozhodnutí (pokud jde o náklady na základě faktur přijatých od dodavatele Autobox BMC, s.r.o., a od dodavatele L. L.).
35. Žalovaný tedy správně neuznal náklady zaúčtované na účet 518000 na základě faktur přijatých od dodavatele Autobox BMC, s.r.o. (v úhrnné výši 930 905,– Kč) a od dodavatele L. L. – FERDA Česká reklamní počta (v úhrnné výši 1 368 500,– Kč) za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebyla prokázána spolupráce deklarovaných dodavatelů s žalobcem, nebylo prokázáno uskutečnění fakturovaných služeb v deklarovaném rozsahu (tvorba grafiky, uskutečnění tisku a roznášky letáků panem L. a tisk a roznáška letáků, grafický návrh a polep vozidel od dodavatele Autobox BMC, s.r.o.) a nebylo prokázáno, jak předmětné náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Alternativní verze popisu sporných transakcí, s nimiž žalobce v průběhu daňového řízení přišel, nebyly žalobcem prokázány a byly prima vista nevěrohodné. Lze doplnit, že výzvou k prokázání skutečností č. j. 1515323/18/2801-60561-605124 správce daně vyzval žalobce, aby blíže identifikoval osobu jménem J. M., se kterou v roce 2012 údajně obchodně spolupracoval. Na tuto výzvu žalobce reagoval dne 18. 9. 2018 podáním, v němž uvedl, že veškeré informace týkající se pana M. byly již popsány v předcházejícím řízení a bohužel jiné údaje (např. bydliště, datum narození apod.) nemá k dispozici. S ohledem na to, že žalobce neposkytl správci daně bližší identifikační údaje této osoby, nebylo možné realizovat výsledek této osoby. Bylo přitom povinností žalobce si údaje o osobě, s níž (údajně) uzavíral výše popsané obchody, zjistit [jak totiž soud uvedl již pod bodem 28, *„každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35, bod 60)], a proto musí nést negativní důsledky porušení této povinnosti.

36. Vůči závěrům orgánů finanční správy ohledně nákladů uplatněných na základě faktury přijaté od dodavatele B a B spol. s r.o. žalobce v žalobě žádné konkrétní námitky neuplatnil, a proto lze pro stručnost odkázat na body 56 až 65 žalobou napadeného rozhodnutí, kde jsou shrnuty skutkové a právní vývody žalovaného, s nimiž se soud opět plně ztotožňuje.
37. Žalobce se mylí i v tom, že „*reálné provedení služeb prokázal*“ čestným prohlášením D. U., P. Š. a T. Ch. Předně Nejvyšší správní soud již v minulosti (ve vztahu k tehdy platnému zákonu o správě daní a poplatků) judikoval, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (srov. např. rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009 – 104). Postavení čestného prohlášení namísto důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo. Je pravdou, že uvedené závěry se vztahují zejména k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, které není ve vztahu k jeho daňové povinnosti ničím jiným než prostým tvrzením. Čestné prohlášení od daňového subjektu odlišných osob, byť nemůže samo o sobě doložit výdaj v určité výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 – 30, bod 48), nelze zcela pominout. Žalovaný však čestná prohlášení neignoroval, když pod bodem 83 žalobou napadeného rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil (viz též bod 19 tohoto rozsudku), z jakého důvodu považuje žalobcem předložená čestná prohlášení za irelevantní a proč nepřikročil k výsledkům původců těchto čestných prohlášení, přičemž žalobce úvahy žalovaného, které soud hodnotí jako racionální, žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnil, když za žalobní (či kasační) námitku nelze (dle Nejvyššího správního soudu) „*rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů*“ správních orgánů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 – 43, bod 50). Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byly zpochybněny závěry orgánů finanční správy (resp. absence relevantní názorové oponentury), nevytváří soudu žádný prostor pro bližší přezkum úvah, které orgány finanční správy k těmto závěrům vedly. Soud za žalobce nesmí spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud 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).
38. Pouze pro úplnost je možno dodat, že žalovaný teoreticky mohl na základě čestných prohlášení z vlastní iniciativy výsledk D. U., P. Š. a T. Ch. provést, jelikož však důkazní břemeno leželo na žalobci, nelze žalovanému vyčítat, že tak neučinil (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, bod 22, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33, bod 12).
39. Již vůbec pak soud nesouhlasí s tezí žalobce, že žalovaný měl užít pomůcek (popř. vážit jejich užití).

40. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V případě žalobce však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, patří podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti žalobce splnil. Patří mezi ně sice i povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (z poslední doby srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období a sporné bylo pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a ke stejnému závěru v obdobných případech opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 40, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 - 49, bod 27).
41. Soud znovu zdůrazňuje, že samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).
42. Lze tedy shrnout, že ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 - 49, bod 27, ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 40, etc.). Pokud má správce daně k dispozici údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období a sporné je pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (srov. shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 - 49, bod 27, ze dne 30. 5. 2018, č.

j. 6 Afs 94/2018 – 52, bod 40). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit pouze v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Nejvyšší správní soud opakovaně akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů daňového subjektu (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť nebylo sporné, že určité výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116 [nešlo, podobně jako v nyní posuzovaném případě, o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem (prokázány byly toliko příjmy spojené s prodejem zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení) a Nejvyšší správní soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek], na rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-7, či na rozsudek ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41. V odůvodnění rozsudku ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. **Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou.** Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 - 116 je však zjevné, že v nyní posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.“

43. V daném případě nebyla zpochybněna „podstatná část účetnictví“ žalobce, žalobci se pouze nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů (uplatněných na základě pouhých 12 daňových dokladů). Žalovaný tedy rozhodně nebyl povinen „zvažovat využití pomůcek“.
44. Odkazuje-li žalobce na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, pak je třeba nejprve uvést, že tyto závěry dosud žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu nepřevzal. Dále je nutno poukázat na rozdíly mezi nyní projednávanou věcí a věcí projednávanou Nejvyšším správním soudem pod sp. 2 Afs 238/2017. Ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 238/2017 totiž daňový subjekt prokázal faktické uskutečnění prací a jejich úhradu, nicméně se mu nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění byla poskytnuta tvrzenými dodavateli. V nyní řešeném případě však žalobce vůbec neprokázal, že došlo k uskutečnění plnění deklarovaných fakturami přijatými od dodavatelů Autobox BMC, s.r.o., a L. L. Prokázána nebyla ani tvrzená spolupráce s „tajemným“ panem M. či realizace nájmu dle faktury od společnosti B a B spol. s r.o. Nebyl tedy prostor pro uznání „esenciálních“

výdajů za služby, jejichž poskytnutí nebylo vůbec prokázáno. Soud proto opakuje, že orgány finanční správy postupovaly správně, když stanovily daň dokazováním.

45. Nedošlo ani k zásahu do legitimního očekávání žalobce. Dle ustálené judikatury může být legitimní očekávání založeno zákonem, ustálenou rozhodovací praxí nebo individuálním právním aktem. Daňová kontrola ukončená bez kontrolního zjištění legitimní očekávání u žalobce vyvolat v žádném případě nemohla. Již vůbec pak kontrola daně z přidané hodnoty nepředstavuje závazné řešení „předběžné otázky“ ve vztahu k dani z příjmů. Za předběžnou otázku podle § 99 odst. 1 daňového řádu je nutné považovat otázku, o níž bylo již pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci (individuálním právním aktem) a správce daně je výrokem vysloveným v tomto rozhodnutí vázán. Žádné takové rozhodnutí v této věci vydáno nebylo. Taktéž daňová kontrola, na základě které bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, nebyla opakovanou daňovou kontrolou, resp. kontrolou, která by se týkala stejné daně, stejného období a stejných okolností jako daňová kontrola zaměřená na daň z přidané hodnoty (2012). Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, je proto irrelevantní.
46. Opět pouze pro úplnost soud dodává, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2012, nicméně vzhledem k uplynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za tato zdaňovací období fakticky k provádění daňové kontroly vůbec nedošlo. Daňová kontrola byla zahájena a ukončena dle § 87 a § 88 daňového řádu, a to bez kontrolních zjištění. [Takový postup odpovídá zákonu, nezákonné by naopak bylo doměření daně po uplynutí lhůty pro její stanovení. Nadto námitky týkající se kontroly daně z přidané hodnoty jsou v nyní projednávané věci irrelevantní.] Není tedy pravda, že tato plnění nebyla ze strany správce daně nijak zpochybněna.
47. Vzhledem k tomu, že o okolnostech vztahujících se k předmětným zdanitelným plněním nebylo rozhodováno žádným jiným orgánem veřejné moci, neexistuje žádné pravomocné rozhodnutí, kterým by byl správce daně v souladu § 99 odst. 1 daňového řádu vázán. Co se týče pravomocných rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2012, nejde o rozhodnutí, kterými by bylo meritorně (věcně) rozhodováno o předběžné otázce ve vztahu k řízení, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí. Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné. Lze sice předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně. I stejná zdanitelná plnění mohou vést k odlišným přístupům v dokazování správce daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 – 36, nebo ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018 – 51).
48. Jako nedůvodnou soud vyhodnotil i námitku týkající se údajného porušení práv garantovaných § 88 odst. 3 daňového řádu. Smyslem § 88 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, kdy na základě vyjádření došlo ke změně v kontrolním zjištění, pak zákon s podáním vyjádření spojuje okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhnout jeho další doplnění. Byť zákon hovoří o „výsledku kontrolního zjištění“, výklad respektující smysl tohoto ustanovení je takový, že nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm

zjištěním, která i po vyjádření daňového subjektu zůstala nezměněna. Skutečnost, že na základě vyjádření daňového subjektu došlo k částečné změně kontrolního zjištění, neznámá, že by se daňový subjekt mohl opakovaně vyjadřovat i k těm částem kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, jehož cílem je koncentrovat „procesní dialog“ probíhající v rámci daňové kontroly k určitému pevně určenému okamžiku a zamezit prodlužování daňové kontroly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 – 59, bod 41).

49. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen písemností č. j. 1509106/17/2801-60561-605124 (doručenou žalobci dne 30. 8. 2017). K tomuto výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil ve svém podání ze dne 4. 10. 2017. Správce daně dospěl k závěru, že vyjádření žalobce nemá vliv na kontrolní zjištění a svá stanoviska k jednotlivým námitkám žalobce uvedl v předmětné zprávě o daňové kontrole. Na základě vyjádření žalobce dne 4. 10. 2017 nedošlo ke změně kontrolních zjištění stran neuznaných nákladů, toliko byl na žádost žalobce (tedy v jeho prospěch) zohledněn odpočet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyměřené za zdaňovací období roku 2008. Vzhledem k tomu, že vyjádření žalobce nevedlo ke změně kontrolních zjištění stan neuznaných nákladů, postupoval správce daně v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, přistoupil-li dne 13. 2. 2018 k projednání a k podepsání předmětné zprávy o daňové kontrole. Z uvedeného je tedy zřejmé, že průběh daňové kontroly nelze označit za nezákonný. Ostatně žalobce v žalobě neuváděl, že chtěl doplňovat kontrolní zjištění týkající se odpočtu daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období roku 2008. Pokud se chtěl dále vyjadřovat ke zjištěním, která i po jeho vyjádření ze dne 4. 10. 2017 zůstala nezměněna (neuznané náklady), pak to mu, jak plyne z argumentace uvedené sub 48, § 88 odst. 3 daňového řádu neumožňuje. Nicméně i tak měl žalobce možnost v dalších fázích řízení, tedy zejména v odvolacím řízení, uplatňovat námitky či důkazy, které mohly mít vliv na správné zjištění a stanovení daně, přičemž správce daně byl povinen se jimi zabývat (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 – 59, bod 41).
50. Opět pouze pro úplnost je možno dodat, že dovozovat za pomoci tzv. „doktríny ovoce z otráveného stromu“, že skutková zjištění pocházející z (případně) nezákonně provedeného postupu jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, bod 18). Nelze zapomínat na to, že ne každé procesní pochybení má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud by námitka procesního pochybení měla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, musel by žalobce v řízení před správním soudem konkretizovat procesní práva, která v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy a současně by musel tvrdit a prokázat, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. To však žalobce neučinil. I kdyby tedy došlo k porušení § 88 odst. 3 daňového řádu, tato vada by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (zvláště když žalobce mohl své námitky a důkazní prostředky uplatnit ještě odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru).

IV.

Závěr a náklady řízení

51. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem stanovené podmínky pro takový postup byly splněny (srov. § 51 s. ř. s.).
52. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

Poučení:

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

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

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

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

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

V Pardubicích dne 13. prosince 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu