



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph. D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **DK-beton, s. r. o.**, IČO: 25472925,
sídlem Osvoboditelů 1228/24, 410 02 Lovosice,
zastoupena Martinem Černým, daňovým poradcem,
sídlem Liberecká 778/10, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2015, č. j. 42082/15/5200-11434-711322,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 12. 2015, č. j. 42082/15/5200-11434-711322, jímž žalovaný na základě jejího odvolání změnil platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 11. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2014, č. j. 2230190/14/2506-50523-501043, kterým byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 1 181 230 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že změnil výši vyměřené daně na částku 1 167 360 Kč a část týkající se výpočtu daně, tj. základ daně před snížením o položky podle § 34 a § 20 zákona o daních z příjmů změnil z 6 223 676 Kč na 6 152 799 Kč, základ daně po tomto snížení změnil z 6 217 000 Kč na 6 144 000 Kč, daň z tohoto základu, daň po slevách a vyměřenou daň změnil z 1 181 230 Kč na 1 167 360 Kč a rozdíl mezi daní vyměřenou a daní tvrzenou žalobkyní v daňovém přiznání změnil z 202 350 Kč na 188 480 Kč. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně popsala, že měla podnikatelský záměr pronajímat motorový člun (jachtu) Absolute 56 (dále jen „loď“) v Chorvatsku, ovšem o pronájem nebyl zájem, proto se rozhodla uskutečnit tento podnikatelský záměr v České republice, a tak bylo nutné dopravit loď z Chorvatska do České republiky. Žalobkyně upozornila na to, že žalovaný posoudil náklady na využití přípojky vody a elektřiny v Chorvatsku jako daňově účinné. Podotkla, že podnikání je zcela závislé na zájmu odběratelů, a pokud není o služby zájem, nic s tím nenadělá. Žalobkyně označila daňově uznatelné náklady, které daňové orgány neakceptovaly, a poznamenala, že dne 6. 6. 2013 doložila fakturu za prodej lodi. Namítala, že podle § 89 daňového řádu je správce daně povinen ve výzvě k odstranění pochybností uvést konkrétní pochybnosti, přičemž daňový řád mu neumožňuje požadovat, co má daňový subjekt předložit. Postup správce daně nebyl podle žalobkyně v souladu s daňovým řádem, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007 se jedná o doložení určitých skutečností. Žalobkyně byla přesvědčena, že v postupu k odstranění pochybností vše doložila a vysvětlila, nicméně správce daně tento postup nijak nezhodnotil a nesdělil žalobkyni výsledek, jak mu ukládá § 90 odst. 2 daňového řádu; namísto toho zahájil daňovou kontrolu, čímž žalobkyni odepřel možnost seznámit se s hodnocením důkazních prostředků. Podotkla, že protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje žádné zdůvodnění, ani jakékoli hodnocení důkazních prostředků ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, čímž byla porušena její práva a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podle žalobkyně je zákonnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností a ponechat mu patnáctidenní lhůtu k vyjádření. Daňová kontrola proto podle žalobkyně nebyla řádně zahájena.
3. Žalobkyně namítala, že správce daně od zaslání účetních knih dne 22. 11. 2013 nepožadoval po žalobkyni nic prokázat, nevyžádal si žádný důkazní prostředek, neprovedl žádnou svědeckou výpověď a vůči žalobkyni více než osm měsíců neučinil jediný krok, ačkoli podle § 85 daňového řádu by správce daně v rámci daňové kontroly měl činit úkony především vůči daňovému subjektu. Vzhledem k tomu, že správce daně na předložené důkazní prostředky nereagoval, měla žalobkyně za to, že vše prokázala a že důkazní břemeno přešlo na správce daně, který ovšem nic neprokázal. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 63/2013 žalobkyně konstatovala, že daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjekt své důkazní břemeno unese, pokud předloží doklady splňující zákonné požadavky a pokud údaje na dokladech odpovídají zjištěnému stavu. To se podle žalobkyně stalo, neboť správce daně ani jednou nezpochybnil skutkový stav. Poznamenala také, že některé otázky správce daně pro ni byly zcela nepochopitelné (např. k čemu slouží záchranný člun a motor ke člunu, manometr, servis lodi, kotvení lodi, zápis do námořnického rejstříku, vyzdvižení, převoz a pojištění lodi, když ta byla převezena do České republiky a v České republice pronajata a následně prodána).

4. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 žalobkyně zdůraznila, že všechna dožádání adresovaná územním pracovištím v Mělníku, Praze 4, Praze 5 a v Ostravě byla provedena bez její účasti, správce daně nezachoval princip rovnosti zbraní, a žalobkyni tím byla odepřena její práva (např. klást svědkům otázky). Pochybení správce daně spatřovala žalobkyně i v tom, že jí neposkytl čitelné opisy ručně psaných protokolů. Tvrdila, že došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Namítala, že jí bylo odepřeno právo, aby byla daňová kontrola prováděna v její přítomnosti, což výslechy svědků ve formě dožádání nebyly, a aby se mohla ke všem prováděným důkazům vyjádřit, což u nečitelných protokolů nešlo.
5. Konstatování správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, že faktury na pronájem a prodej lodi se nestaly důkazem, nelze podle žalobkyně považovat za hodnocení důkazů, nýbrž za pouhé sdělení, co správce daně nechce uznat jako důkaz. Zdůraznila, že hodnocení důkazů 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. Žalobkyně dále konstatovala, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje zdůvodnění a není z ní zřejmé, ke kterým důkazním prostředkům správce daně přihlédl, a ke kterým nikoli. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 5/2008. Namítala rovněž, že s ní zpráva o daňové kontrole ani nebyla projednána, zástupce žalobkyně byl s touto zprávou pouze seznámen a musel důrazně trvat na jejím projednání.
6. Podle žalobkyně správce daně v rozporu s daňovým řádem požadoval nájemní smlouvu, objednávku a další doklady k faktuře č. 1292/02 (*myšleno patrně č. 1592/12, pozn. soudu*). Podotkla, že správce daně nemůže požadovat něco, co neexistuje, a dodala, že nájem byl sjednán ústně, což podle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) bylo možné. Zdůraznila, že pokud daňový subjekt něco prokazuje, je pouze na něm, jaké důkazní prostředky zvolí, a nezáleží na tom, co požaduje správce daně. K argumentaci správce daně, že nezjistil žádnou souvislost mezi výnosy z pronájmu a prodeje hmotného majetku a uplatněnými náklady, žalobkyně uvedla, že podle § 664 občanského zákoníku je pronajímatel povinen přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobilém smluvenému či obvyklému užívání a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat. Podle žalobkyně je proto zcela jasné, že pokud pronajala movitou věc, bylo její povinností přenechat ji ve stavu, aby se dala bezproblémově užívat. Z tohoto důvodu bylo nutné vyměnit manometr (měřič tlaku oleje), koupit žebřík (pro vstup na loď) a vybavit loď záchranným člunem s motorem. Žalobkyně dále vysvětlila, že nejprve byla loď v Chorvatsku a před jejím pronájmem a prodejem v České republice bylo nutné ji sem dopravit s tím, že bez dopravy by nebyly žádné výnosy. Žalobkyně zdůraznila, že přeprava lodi nebyla fiktivní, což správce daně v protokolu ze dne 30. 10. 2014 připustil, nicméně výdaje na přepravu neakceptoval jako daňově uznatelné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a žalobkyní zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007 označil za nepřiléhavý z důvodu změny právní úpravy. Žalovaný připomněl, že správce daně uvedl ve výzvě k odstranění pochybností č. j. 955888/13/2507-24802-506936 konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti konkrétních údajů uvedených v daňovém přiznání žalobkyně, a obsah výzvy tak žalobkyni v souladu s § 89 odst. 2 daňového řádu umožnil konkrétní odpověď. Výčet důkazních prostředků uvedený v předmětné výzvě byl podle žalovaného pouze příkladem. K námitce stran zahájení daňové kontroly žalovaný poznamenal, že výsledek postupu k odstranění pochybností byl se žalobkyní projednán dne 3. 7. 2013 a následně přistoupil správce daně k zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 a § 87 odst. 1 daňového řádu, aniž žalobkyni jakkoli zkrátí na jejích právech. Podle žalovaného správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky vyčerpávajícím způsobem. Žalovaný popřel namítanou nečinnost správce daně, neboť ten v období domnělé nečinnosti provedl několik dožádání a vydal též výzvu k poskytnutí informací ze dne 7. 2. 2014. Podle žalovaného nedošlo k porušení práva žalobkyně klást svědkům otázky, protože v rámci dožádání nebyly prováděny výsledky svědků.
8. K námitce týkající se ručně psaných protokolů žalovaný podotkl, že o jejich opisy žalobkyně požádala po uplynutí lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v době, kdy jí správce daně již odeslal sdělení termínu projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Z tohoto důvodu správce daně pouze při ústním jednání dne 30. 10. 2014 přečetl ty pasáže protokolu, které žalobkyně označila za nečitelné. Podle žalovaného přitom správci daně z daňového řádu nevyplývá povinnost přepisovat ručně psané protokoly do elektronické podoby. Žalovaný dodal, že s obsahem všech dožádání byla žalobkyně seznámena dne 15. 9. 2014 a dne 8. 10. 2014 využila svého práva nahlížet do spisu, přičemž jí byly předány kopie předmětných dožádání. K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole žalovaný připomněl, že tato zpráva byla se žalobkyní projednána dne 30. 10. 2014 s tím, že správce daně vyšel žalobkyni vstříc, projednal zprávu bod po bodu a umožnil jí vyjádřit se k jednotlivým zjištěným skutečnostem. Podle žalovaného tak správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole nijak nepochybil. Žalovaný uzavřel, že zpráva obsahuje i hodnocení důkazů v souladu s § 8 a § 88 odst. 1 daňového řádu.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

9. V reakci na vyjádření žalovaného žalobkyně v replice ze dne 14. 4. 2016 zopakovala, že daňový řád nestanoví, že je povinností daňového subjektu předložit to, co správce daně požaduje. Podle žalobkyně naopak volba důkazních prostředků závisí na daňovém subjektu, tudíž správce daně nepostupoval v souladu s § 89 daňového řádu. Namítala, že správce daně vynechal postup podle § 90 daňového řádu včetně stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření žalobkyně a dne 3. 7. 2013 rovnou zahájil daňovou kontrolu. Podle žalobkyně správce daně nikdy nezpochybnil, že loď byla zakotvena v Chorvatsku, což žalovaný potvrdil, když uznal náklady spojené se spotřebou elektřiny v marině, kotvením lodi a jejím vyzdvižením. Žalobkyně zdůraznila, že pokud v roce 2013 v České republice loď pronajala a prodala, byly náklady na převoz lodi, její pojištění i přípravné práce na převoz vynaloženy za účelem zajištění a udržení příjmů stejně jako výdaje na vybavení lodi. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(motorový člun, motor k motorovému člunu, žebřík, manometr). Podle žalobkyně měl správce daně v držení doklady o pronájmu a prodeji a nijak je nezpochybnil, pouze v zprávě o daňové kontrole uvedl, že nezjistil žádnou souvislost mezi výnosy (pronájem, prodej) a uplatněnými náklady (převoz lodi z Chorvatska, pojištění atd.). Toto zdůvodnění označila žalobkyně za nelogické, protože loď zakotvená v Chorvatsku se musí nejdříve do České republiky převést, aby ji bylo možno zde pronajmout a následně prodat.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
11. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Nejprve se soud zabýval namítanými pochybeními správce daně, k nimž mělo dojít před zahájením daňové kontroly. Soud připomíná, že vlastnímu zahájení daňové kontroly předcházela správcem daně prováděný postup k odstranění pochybností, který je upraven v § 89 a § 90 daňového řádu. Tento postup správce daně zahájil výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 4. 2013, ve které žalobkyni sdělil, že mu vznikla pochybnost o správnosti základu daně vykázaného v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, a to mimo jiné ve vztahu k nákladům v celkové výši 3 758 481,80 Kč souvisejícím s předmětnou lodí (spotřeba materiálu, pohonné hmoty, opravy a udržování, ostatní služby). Správce daně poukázal na sdělení žalobkyně, že loď, mezinárodní průkaz a záchranné vybavení jsou jejím novým podnikatelským záměrem – pronajímat loď v Chorvatsku, a dodal, že z vydané faktury č. 1592/12 není zřejmé, kdy, kde a za jakých podmínek byla loď pronajímána. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda zmíněné náklady představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a vyzval žalobkyni, aby tuto skutečnost prokázala a předložila výpisy z příslušných analytických účtů včetně veškerých účetních dokladů, na základě kterých byly zmíněné náklady zaúčtovány, dále knihu nalodění a lodní deník, veškeré smlouvy včetně pojistné smlouvy, veškerá povolení a registrace lodi, nájemní smlouvy, objednávky a další doklady mající souvislost s vydanou fakturou č. 1592/12, případně další důkazní prostředky. V reakci na tuto výzvu zástupce žalobkyně v podání ze dne 9. 5. 2013 sdělil, že podmínkou postupu správce daně je sdělení konkrétních pochybností, aby se k nim daňový subjekt mohl vyjádřit, dále konstatoval, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

je v rozporu s § 89 daňového řádu vyzývat k předložení výpisu z analytických účtů a dalších požadovaných dokumentů, a uzavřel, že tržby z pronájmu a z prodeje lodi, které žalobkyně zahrnuje do zdanitelných příjmů, prokazují, že předmětné náklady byly vynaloženy v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně poté dne 3. 7. 2013 uskutečnil ústní jednání, při kterém žalobkyni seznámil s průběhem postupu k odstranění pochybností včetně závěru, že tržba z pronájmu a tržba z prodeje lodi neodstranily výše popsané pochybnosti, a odmítl názor žalobkyně, že prodej lodi prokazuje daňovou uznatelnost předmětných nákladů. Správce daně současně při tomto jednání konstatoval, že nedošlo k odstranění jeho pochybností, výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně a že předpokládá rozsáhlejší dokazování, a proto podle § 90 odst. 3 a § 87 odst. 1 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v rozsahu prokázání nákladů na předmětnou loď v částce 3 758 481,80 Kč a na helikoptéru Robinson R44 v částce 979 243,18 Kč.

14. Vycházejí z těchto zjištění soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností neuvedl konkrétní pochybnosti, a tím porušil § 89 daňového řádu. Soud naopak shledal, že správce daně své pochybnosti popsal jednoznačně, srozumitelně a zcela dostatečně, když – zjednodušeně řečeno – uvedl, že ačkoli měla loď sloužit k pronájmu, nebylo zřejmé, kdy, kde a za jakých podmínek byla pronajímána. Takto formulované pochybnosti podle názoru zdejšího soudu odpovídají jak znění § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu (musí být uvedeny konkrétní pochybnosti umožňující daňovému subjektu adekvátně reagovat), tak i požadavkům vysloveným v žalobkyní zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Zdejší soud zároveň nespátřuje žádné pochybení v tom, že správce daně žalobkyni sdělil, jaké důkazní prostředky by měla předložit. Z výčtu uvedeného v předmětné výzvě je naprosto zřejmé, že žalobkyně mohla předložit jakékoli důkazní prostředky podle svého uvážení, když se nejednalo o výčet taxativní, nýbrž toliko demonstrativní, který žalobkyni současně poučoval o tom, jakými důkazními prostředky by mohla svá tvrzení prokázat, resp. pochybnosti odstranit. Žalobkyni tedy lze přisvědčit, že je pouze na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky zvolí, a nezáleží na tom, co požaduje správce daně. Daňový subjekt ovšem také nese riziko, že jím zvolený důkazní prostředek nebude k prokázání požadované skutečnosti postačovat.
15. Soud dále nepřehlédl, že žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností předložila toliko jediný důkazní prostředek vztahující se k předmětné lodi, a to vydanou fakturu č. 2013012 na její prodej uskutečněný dne 5. 3. 2013, a jinak se omezila pouze na tvrzení, že tržby z pronájmu lodi a z jejího prodeje prokazují daňovou uznatelnost nákladů s touto lodí souvisejících. Tomuto postoji žalobkyně plně odpovídá i obsah a rozsah seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, které se uskutečnilo při ústním jednání dne 3. 7. 2013. Soud tedy zásadně nesouhlasí s názorem žalobkyně, že jí správce daně nesdělil výsledek postupu k odstranění pochybností a odepřel jí možnost seznámit se s hodnocením důkazních prostředků, neboť jak samotný výsledek, tak hodnocení důkazních prostředků jsou obsaženy v protokolu o ústním jednání ze dne 3. 7. 2013, který zástupce žalobkyně bez výhrad podepsal. Soud dodává, že se plně ztotožňuje s názorem daňových orgánů, že samotný prodej lodi nemůže prokázat daňovou uznatelnost nákladů s touto lodí souvisejících, a toto hodnocení jediného předloženého důkazního prostředku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(faktury na prodej lodi) proto soud pokládá za zcela správné, jak bude podrobněji rozvedeno níže.

16. K vlastnímu zahájení daňové kontroly soud připomíná, že smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností je rychlé a jednoduché vysvětlení dílčích pochybností, které v průběhu řízení vyvstanou k určitému daňovému tvrzení. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že *„[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“* Z odstavce 3 téhož ustanovení pak vyplývá, že *„[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“*
17. Výkladem těchto ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, dostupném na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že *„... správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá (ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu).“* Na tento rozsudek navázal zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 15 A 128/2015-31, publ. pod č. 3815/2018 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého platí, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit na základě vlastního uvážení s tím, že není nutno vždy poskytovat patnáctidenní lhůtu pro podání případného návrhu daňového subjektu na pokračování dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu.
18. Zdejší soud v projednávané věci neshledal žádný důvod se od uvedených závěrů jakkoli odchýlit, a proto konstatuje, že pokud sám správce daně dospěl k závěru o nutnosti pokračovat v dokazování v rozsahu překračujícím limity postupu k odstranění pochybností, nebyl před zahájením daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu povinen ponechat daňovému subjektu patnáctidenní lhůtu k vyjádření. Podle názoru soudu proto byla daňová kontrola v projednávané věci zahájena plně v souladu se zákonem. K požadavku žalobkyně, aby protokol o zahájení daňové kontroly obsahoval odůvodnění a hodnocení důkazních prostředků, soud podotýká, že takové náležitosti protokol o zahájení daňové kontroly obsahovat nemusí. Klíčovými náležitostmi předmětného protokolu je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, které v případě kontroly navazující na postup k odstranění pochybností musí odpovídat požadavkům § 90 odst. 3 věty první daňového řádu. Tyto požadavky protokol ze dne 3. 7. 2013 podle názoru soudu splňuje a navíc z něj lze dovodit i důvod, proč správce daně daňovou kontrolu zahájil (pochybnosti neodstraněny, bude potřeba rozsáhlejší dokazování). Veškeré námitky žalobkyně zpochybňující postup správce daně před a při zahájení daňové kontroly tudíž nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

19. Poté soud přistoupil k hodnocení námitek upozorňujících na domnělá pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly. Žalobkyně především upozorňovala na skutečnost, že vůči ní správce daně v období více než osmi měsíců od 22. 11. 2013 neprovedl žádný úkon. Soud zdůrazňuje, že správce daně v tomto období nebyl nečinný, neboť dne 4. 12. 2013 urgoval zástupce žalobkyně o předložení vysvětlení k letecké přepravě, jež mělo být předloženo do 22. 11. 2013 a podle úředního záznamu ze dne 17. 12. 2013 je správce daně neobdržel ani k tomuto datu. Následně se správce daně dne 13. 1. 2014 obrátil na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj s dožádáním o ověření skutečností u daňového subjektu Demon czech group s. r. o. (zda tato společnost v účetnictví eviduje leasingovou smlouvu č. 7002100199 s výše označenou lodí jako předmětem leasingu, lodní deník a knihu nalodění). Dne 7. 2. 2014 správce daně vyzval společnost YACHT Professional a. s. (dále jen „YACHT“) k poskytnutí veškerých listin týkajících se obchodního případu vyúčtovaného fakturou č. 1592/12 vydanou žalobkyní a dokladů o jejím zaplacení. Správce daně poté dne 25. 2. 2014, 10. 3. 2014, 5. 5. 2014 a 27. 5. 2014 urgoval Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj o splnění dožádání. Dne 18. 7. 2014 správce daně telefonicky ověřoval existenci evidence zakotvených lodí za rok 2012 u společnosti Marina Labe s. r. o. a u J. S., provozovatele Maríny Šturmovky. V srpnu 2014 správce daně předložil spis žalovanému k vyřízení podnětu na ochranu proti nečinnosti, který žalovaný přípisem ze dne 28. 8. 2014 označil za nedůvodný. Dne 2. 9. 2014 správce daně sdělil zástupci žalobkyně termín seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a to dne 15. 9. 2014. Po projednání výsledku kontrolního zjištění uvedeného dne byla žalobkyni na její žádost poskytnuta lhůta k vyjádření do 30. 9. 2014 a po obdržení tohoto vyjádření správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, kterou se žalobkyní projednal dne 30. 10. 2014. Z popsaného sledu jednotlivých kroků správce daně je podle názoru soudu zjevné, že správce daně nebyl nečinný, neboť shromažďoval důkazní prostředky potřebné pro správné zjištění a stanovení daně, což je cílem daňové kontroly. Soud připomíná, že správce daně je oprávněn v rámci daňové kontroly ověřovat skutečnosti tvrzené daňovým subjektem i u jeho obchodních partnerů, a to například formou dožádání u místně příslušného správce daně. Takto správce daně postupoval i v projednávané věci, tudíž mu podle názoru soudu nelze vytýkat, že několik měsíců neučinil vůči žalobkyni žádný úkon. Žalobkyně by si dále měla uvědomit, že správce daně rovněž musí shromážděné podklady (odpovědi na dožádání a na výzvy) vyhodnotit, což také zabere určitý čas. Soud proto shrnuje, že na straně správce daně nezjistil namítanou nečinnost, natožpak v takovém rozsahu, aby tato domnělá nečinnost mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
20. K námitce žalobkyně, že všechna dožádání byla provedena bez její účasti, správce daně nezachoval princip rovnosti zbraní, a tím žalobkyni odepřel její práva (např. klást svědkům otázky), soud především upozorňuje na skutečnost, že ze žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá právo daňového subjektu účastnit se dožádání. Daňový subjekt má samozřejmě právo účastnit se výsledku svědků a klást jim otázky, a proto také podle § 96 odst. 5 daňového řádu musí být o termínu provádění výsledku včas vyrozuměn. V projednávané věci však předmětem žádného z realizovaných dožádání nebyl výslech svědka či svědků, nýbrž šlo pouze o získávání listinných podkladů, a to zejména formou místních šetření. Soud proto konstatuje, že k žádnému odepření či zkrácení práv žalobkyně v souvislosti s provedenými dožádáními nedošlo. Soudu přitom není zřejmé, jak by případná účast žalobkyně na těchto úkonech mohla přispět k lepší realizaci jejích práv, když šlo toliko o získání listin, jejichž obsah žalobkyně svou účastí nijak ovlivnit nemohla. Zdejší soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. 10. 2011, č. j. 8 Afs 24/2011-75, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého mohou být v rámci místního šetření osobám, které se jej účastní, kladeny otázky směřující k dovysvětlení zjištěných skutečností, aniž by se jednalo o výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu. Tento limit místně příslušní správci daně v rámci prováděných dožádání zcela jednoznačně dodrželi, jak ostatně dokládají jednotlivé protokoly o místních šetřeních, a proto zdejší soud vyhodnotil předmětnou námitku jako nedůvodnou a odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, publ. pod č. 134/2002 Sb., dostupný na nalus.usoud.cz, jako nepřipadný. V popsaném postupu správce daně, který některé skutečnosti zjišťoval či ověřoval formou dožádání, nespatřuje zdejší soud ani porušení práva žalobkyně, aby byla daňová kontrola prováděna v její přítomnosti. Žalobkyně by si současně měla uvědomit, že její žalobní námitky se vztahují výhradně k neuznaným nákladům souvisejícím s předmětnou lodí a že důvodem neuznání těchto nákladů bylo to, že žalobkyně neprokázala, že je vynaložila na dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů, jak bude vysvětleno níže. Na této skutečnosti přitom domnělé porušení práva na její osobní účast u některých úkonů správce daně nebo dožádaného správce daně nemůže nic změnit.

21. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že se z důvodu nečitelnosti některých protokolů nemohla vyjádřit ke všem prováděným důkazům, neboť jí správce daně neposkytl čitelné opisy ručně psaných protokolů. Soud prostudoval jednotlivé protokoly založené ve správním spisu a všechny shledal čitelnými. Soud rovněž nepřehlédl, že zástupce žalobkyně trval na přepsání údajně nečitelného protokolu i poté, kdy mu jej pracovnice správce daně přečetla (srov. protokol o jednání konaném dne 30. 10. 2014), což nasvědčuje účelovosti tohoto požadavku. Podle názoru soudu navíc z daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně na přání daňového subjektu přepisovat ručně psané protokoly do strojového písma. Podstatné informace vyplývající z jednotlivých protokolů jsou ostatně shrnuty ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole, tudíž je zjevné, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby se ke všem provedeným důkazům vyjádřila. Soud proto uzavírá, že k tvrzenému porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nedošlo.
22. Žalobkyně dále namítala, že s ní zpráva o daňové kontrole ani nebyla projednána, zástupce žalobkyně byl s touto zprávou pouze seznámen a musel důrazně trvat na jejím projednání. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobkyně projednána dne 30. 10. 2014. Zástupce žalobkyně skutečně požadoval, aby s ním byla zpráva o daňové kontrole projednána bod po bodu, správce daně tomuto požadavku vyhověl a předmětnou zprávu s ním podrobně projednal (srov. text protokolu o ústním jednání ze dne 30. 10. 2014), tudíž k žádnému zkrácení práv žalobkyně v tomto ohledu nedošlo. K obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 30. 10. 2014, který zachycuje projednání zprávy o daňové kontrole, zástupce žalobkyně neuplatnil žádné výhrady a potvrdil jej svým podpisem, a proto soud považuje postup správce daně při projednání předmětné zprávy za zcela odpovídající zákonu. Soud neshledal ani tvrzené nedostatky obsahu zprávy o daňové kontrole, která se podle názoru soudu dostatečně zabývá jednotlivými důkazními prostředky. Soud připomíná, že ve vztahu k neuznaným nákladům týkajícím se předmětné lodi žalobkyně předložila pouze dva důkazní prostředky, a to fakturu na pronájem lodi a fakturu na její prodej. K těmto listinám i k dalším důkazním prostředkům, které si sám opatřil, se správce daně vyjádřil a zcela srozumitelně uvedl, jaké skutečnosti považuje za prokázané, a jaké nikoli, což bude podrobněji rozebráno níže. Na tomto místě soud pouze dodává, že hodnocení důkazů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

provedené daňovými orgány respektuje zásadu volného hodnocení důkazů, nevykazuje znaky libovůle a vyhovuje požadavkům žalobkyně citovaného rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz.

23. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
24. 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. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
25. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

26. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).
27. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
28. V projednávané věci měl správce daně mimo jiné pochybnosti o tom, že náklady související s předmětnou lodí v částce 741 034,10 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobkyně v souladu s § 24 odst. 1 daňového řádu. Na tomto místě soud připomíná, že náklady související s předmětnou lodí činily za rok 2012 celkem 3 758 481,80 Kč a správce daně z této částky uznal 2 956 247,70 Kč (převážně leasingové splátky) jako náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 daňového řádu. Konkrétní pochybnosti týkající se zbývajících částek výdajů 741 034,10 Kč správce daně popsal primárně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 24. 4. 2013 a následně při zahájení daňové kontroly dne 3. 7. 2013. Tyto pochybnosti pramenily ze skutečnosti, že podle sdělení jednatele žalobkyně měla být loď, jejíž leasing žalobkyně převzala od společnosti YACHT, pronajímána v Chorvatsku, avšak do výnosů v roce 2012 žalobkyně zaúčtovala pouze jedinou tržbu za pronájem lodi, a to na základě faktury č. 1592/12 pro odběratele YACHT ve výši 201 125 Kč. Správce daně konstatoval, že z předmětné faktury č. 1592/12 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

není patrné, kdy, kde a za jakých podmínek byla pronajímána, a vyzval žalobkyni k předložení výpisů z analytických účtů, všech účetních dokladů, knihy nalodění a lodního deníku, veškerých smluv včetně pojistné smlouvy, veškerých povolení a registrací lodi, nájemní smlouvy, objednávky a dalších dokladů souvisejících s fakturou č. 1592/12, případně dalších důkazních prostředků.

29. Své pochybnosti správce daně shrnul ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 15. 9. 2014 a následně ve zprávě o daňové kontrole. Poukázal na to, že žalobkyně přes opakované výzvy nepředložila knihu nalodění a lodní deník, který měla povinnost vést na základě § 25 zákona č. 61/2000 Sb., o námořní plavbě, ani nevysvětlila, proč tento deník nevedla či nepředložila. Žalobkyně rovněž nepředložila jakékoli smlouvy včetně pojistné smlouvy na přepravu lodi, nájemní smlouvy, objednávky a další doklady mající souvislosti s fakturami přijatými od společnosti YACHT či jiné důkazní prostředky. Správce daně upozornil také na to, že jediná vydaná faktura zaúčtovaná ve prospěch výnosů za pronájem lodi (faktura č. 1592/12) měla souviset s pronájmem lodi na výstavu Lodě na vodě, která se konala ve dnech 12. až 15. 4. 2012, což nekoresponduje s datem vystavení faktury dne 29. 11. 2012. Společnost YACHT navíc k výzvě správce daně nepředložila požadované doklady, nýbrž pouze fotografie, z nichž nelze zjistit, zda se skutečně jedná o loď žalobkyně, a ani v rámci úkonů provedených správcem daně nebyla zjištěna doba, místo ani podmínky pronájmu lodi, které by měly vazbu na ověřované náklady. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně doplnil, že jediný výnos z provozu předmětné lodi plynul z jejího pronájmu společnosti YACHT, od které žalobkyně tuto loď v srpnu 2011 koupila. Současně upozornil na to, že prodej lodi v roce 2013 neprokazuje oprávněnost nákladů, neboť ani z kupní smlouvy není zřejmé, že součástí prodeje byly záchranný člun, motor Yamaha, žebřík a manometr. Tyto pochybnosti následně žalovaný upřesnil v tom smyslu, že žalobkyně nebyla schopna bezpečně prokázat, že k poskytnutí služeb souvisejících s transportem lodi z Chorvatska do Prahy došlo tak, jak sama tvrdila, resp. že uplatněné náklady odpovídají vykonaným službám.
30. Popsané pochybnosti shledal soud naprosto oprávněnými, důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Daňovou účinnost výdajů na přepravu lodi mezi Chorvatskem a Českou republikou včetně souvisejících služeb totiž nelze prokázat pouhým pozdějším prodejem lodi ani jediným výnosem z jejího pronájmu na území České republiky, když žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, jimiž by prokázala, že jednotlivé služby byly skutečně poskytnuty tak, jak vyplývá z příslušných faktur. Tím méně pak lze akceptovat výdaj na nákup pohonných hmot z doby, která následovala po uskutečněním pronájmu, při kterém navíc loď žádné pohonné hmoty nespotřebovala, neboť byla toliko vystavena. Ani výdaje na nákup dalšího vybavení lodi (záchranný člun, motor Yamaha, manometr a skládací žebřík), který rovněž následoval až po uskutečněním pronájmu, nemohou být bez dalšího akceptovány jako daňově uznatelné jen na základě pozdějšího prodeje lodi, obzvláště pokud nebylo prokázáno, že byly součástí prodeje. Určité pochybnosti podle názoru soudu plynou i z toho, že obchodní činnost žalobkyně spočívala v roce 2012 zejména ve výrobě betonu připraveného k lití a pronájmu bytů a betonáren, s čímž pronajímání lodi příliš nekoresponduje. Pochybnosti vyvolává i skutečnost, že jediný příjem z pronájmu měla žalobkyně od společnosti YACHT, která jí předmětnou loď před tím prodala a která jí zároveň fakturovala sporné služby související s přepravou lodi z Chorvatska do České republiky.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

31. Soud má za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti důkazních prostředků, jimiž žalobkyně dokládala daňovou účinnost předmětných nákladů (výdajů). Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že předmětné náklady (výdaje) byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení jejích zdanitelných příjmů. To ovšem žalobkyně neprokázala, tedy své důkazní břemeno neunesla, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v její neprospěch.
32. K námitce žalobkyně, že z důvodu pasivity správce daně, který nereagoval na předložené důkazní prostředky, měla za to, že vše prokázala, soud podotýká, že daňová kontrola má zákonem předvídaný průběh, kdy po jejím zahájení správce daně nejprve získává důkazní prostředky, následně je povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a poskytnout mu prostor k vyjádření a poté vypracuje zprávu o daňové kontrole, se kterou daňový subjekt seznámí. Případné prodlevy mezi těmito jednotlivými kroky logicky vyplývají z toho, že správce daně musí získané důkazní prostředky vyhodnotit, případně musí vyčkat, než obdrží vyžádané informace nebo podklady od jiných osob, úřadů či správců daně, jako tomu bylo v projednávané věci. Samotná skutečnost, že správce daně po předložení důkazních prostředků ze strany žalobkyně v listopadu 2013 činil úkony ve vztahu k jiným subjektům než k žalobkyni, rozhodně nemůže na její straně vyvolat legitimní očekávání, že vše potřebné prokázala. To platí tím spíše v situaci, kdy byla žalobkyně v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem, který by jako profesionál měl vědět, že závěr o tom, jaké skutečnosti daňový subjekt podle správce daně prokázal, a jaké nikoli, lze vyčíst výhradně z výsledku kontrolního zjištění a ze zprávy o daňové kontrole a nelze jej vyvozovat z postupu správce daně či z jeho údajné pasivity.
33. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že doklady, které předložila, postačovaly k unesení důkazního břemene. Jak již soud vysvětlil výše, správce daně jednoznačně prokázal existenci pochybností a navíc žalobkyni poskytl prostor i návod, jak by tyto pochybnosti mohla vyvrátit (např. předložením lodního deníku, příslušných smluv apod.). Tím důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, tudíž její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 7 Afs 63/2013-20, dostupný na www.nssoud.cz, není přílehlavý. Žalobkyně však zůstala naprosto pasivní a pouze opakovala své tvrzení, později přednesené i v žalobě, že pokud v České republice loď pronajala a prodala, byly náklady na převoz lodi, její pojištění i přípravné práce na převoz vynaloženy za účelem zajištění a udržení příjmů stejně jako výdaje na vybavení lodi. Faktura na prodej lodi však podle názoru soudu nedokládá oprávněnost výdajů, které žalovaný neuznal, neboť nic nemění na skutečnosti, že nebylo prokázáno, že poskytnutí služeb souvisejících s transportem lodi z Chorvatska do Prahy proběhlo tak, jak žalobkyně tvrdila, resp. jak je zachyceno na příslušných fakturách. Předmětná faktura rovněž není způsobilá prokázat oprávněnost výdajů na nákup pohonných hmot, motoru Yamaha, člunu RBI AL 275, manometru a skládacího žebříku, neboť k prodeji došlo až v roce 2013, což vylučuje jakoukoli souvislost s nákupem pohonných hmot v srpnu 2012, a žalobkyně ani neprokázala, že vyjmenované movité věci byly součástí prodeje lodi.
34. K námitce žalobkyně, že podnikání je závislé na zájmu odběratelů a s případným nezájmem žalobkyně nemohla nic dělat, soud poznamenává, že žalovaný nakonec uznal i náklady spojené s kotvením lodi v Chorvatsku, ačkoli s těmito náklady nebyly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

bezprostředně spjatý žádné výnosy. Žalovaný tedy respektoval skutečnost, že zakotvení lodi v Chorvatsku bylo součástí podnikatelského záměru žalobkyně, který ovšem nevyšel. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že žalovaný nepochybně, že loď byla zakotvena v Chorvatsku, převezena do České republiky, zde pronajata a následně též prodána, nicméně žádná z těchto skutečností neprokazuje, jak probíhal transport lodi do České republiky a zda vše odpovídalo údajům vyplývajícím z daňových dokladů. Pouhé tvrzení žalobkyně, že loď zakotvená v Chorvatsku se musí nejdříve do České republiky převést, aby ji bylo možno zde pronajmout a následně prodat, tak podle názoru soudu není způsobilé prokázat oprávněnost nákladů souvisejících s transportem předmětné lodi, když žalobkyně nepředložila žádné doklady o tom, jak přeprava ve skutečnosti probíhala.

35. Soud nepopírá, že žalobkyně byla oprávněna sjednat nájemní smlouvu i veškeré další smlouvy ústně (pokud zákon u některé z nich nepředepisoval písemnou formu). Žalobkyně by si nicméně měla uvědomit, že v situaci, kdy nemá žádné listinné důkazy o skutečném přijetí fakturovaných služeb, které zahrnuje do svých nákladů, jde vzniklá důkazní nouze výhradně k její tíži, neboť v daňovém řízení nese důkazní břemeno.
36. K argumentaci žalobkyně, že pokud pronajala movitou věc, bylo podle § 664 občanského zákoníku její povinností přenechat ji ve stavu, aby se dala bezproblémově užívat, soud poznamenává, že nákup motoru Yamaha, člunu, manometru a skládacího žebříku proběhl až po uskutečnění jediného prokázaného pronájmu předmětné lodi, tudíž tato argumentace není relevantní.
37. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 27. listopadu 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)