



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Jany Komínkové a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **P.K.** , narozený dne ...
bytem ...
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č.j. 45513/17/5200-10422-711919

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2 114 610 Kč (a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 422 922 Kč) a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 498 310 Kč (a současně mu byla

uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 499 662 Kč) [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 2. 2017, č.j. 325684/17/2301-52521-403044, a ze dne 24. 2. 2017, č.j. 326011/17/2301-52521-403044, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 11. 2017, č.j. 45513/17/5200-10422-711919].

2. Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Žalobní body

3. V žalobním bodě *A)* žalobce především opakuje námitku marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daní: jestliže má daňový orgán k dispozici lhůtu v délce tří let [§ 148 odst. 3 daňového řádu], nemůže dojít k dalšímu nastavení této lhůty tím, že v jejím úplném závěru vydá dodatečný platební výměr na daň. V případě žalobce není aplikovatelné ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona.
4. Nad rámec obsažený v odvolání žalobce uvedl, že žalovaný námitce prekluze nepřisvědčil, přitom svůj názor založil na odlišných životních příbězích stěžovatelů popsanych v nálezů Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 („*nález Odin*“). Žalovaný se nijak nevypořádal s argumentací žalobce, že základní prekluzivní lhůta je tříletá a jakékoliv její „prodloužení“ je nezbytné vykládat restriktivně, že daňová kontrola je nejkomplexnějším nástrojem k prověření daňové povinnosti jednotlivce, který legitimně očekává, že správce daně dospěje k výsledku ve lhůtě, kterou pro tento postup zákon explicitně stanoví v § 148 odst. 3 daňového řádu, a výklad směřující k prodloužení této lhůty za aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu vede k vyšší než žádoucí míře entropie správy daní, a proto je vyloučen. Zohlednit je třeba i chování žalobce. Žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí tvrdí, že: „*V uvedeném případě je správce daně toho názoru, že daňový subjekt neustálým navrhováním dalších výsledků svědků se jen záměrně snažil prodloužit daňové řízení tak, aby došlo k překročení lhůty pro doměření daně.*“. Zjevně jde o okopírovanou část vyjádření správce daně ze stanoviska k odvolání, protože v jiném případě není důvod v rozhodnutí o odvolání uvádět, co o odvolacích námitkách soudí správce daně. Každopádně žalovaný neuvedl žádný konkrétní svědecký návrh, který by správce daně neoslyšel a svědka nevyslechl. Rovněž tak žalovaný nespecifikoval, jak mohlo daňovou kontrolu prodloužit podávání svědeckých návrhů, když rozhodování o nich je jen v gesci správce daně, který rozhoduje o tom, zda je svědecký návrh žalobce důvodný či nikoliv. Žalobce tak namítá, že je tento závěr nepřezkoumatelný.
5. V žalobním bodě *B)* žalobce namítá, že správce daně výnosy za kontrolované zdaňovací období nezměnil, ale vyloučil náklady na pořízení palet od korp. C. T. C. CZECH TRADE CORP s.r.o. (dále též jen „C.T.C.“) a SUPPORT ENERGY s.r.o. (dále též jen „SUPPORT“). Nastala tak situace, že dani z příjmů byly podrobeny jen výnosy za prodané palety, ale neuznány i nestanoveny žádné náklady na jejich pořízení. Žalobce tvrdí, že stanovení daně dokazováním, je-li vzata při stanovení daně za základ daně jen tržba, způsobuje, že nelze daň stanovit ve správné výši. *Odkazuje se na bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38 (ve věci V.M.).* Žalobce se tak v daňovém řízení dožadoval, aby mu byly jako tzv. esenciální výdaje přiznány náklady na pořízení palet, jejichž nákup deklaroval od korp. C.T.C. a korp. SUPPORT.
6. Proti argumentaci žalovaného, který žalobci žádné esenciální výdaje nepřiznal, má žalobce

dvě kategorie námitek.

7. Za prvé jde o původnost použité argumentace. Žalovaný nebyl schopen posoudit odvolací námitky svými slovy a k tomuto účelu využil rozsáhlé pasáže z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č.j. 1 Afs 171/2017-34, a ze dne 27. 9. 2017, č.j. 1 Afs 170/2017-31 (oba ve věci STEELMART s.r.o.) a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29, přičemž ale zdroje opomněl citovat. Napadené rozhodnutí je tak v podstatě jen kompilátem cizích myšlenek, které byly vytvořeny pro odůvodnění zcela jiných závěrů, než jaké měl, po zhodnocení odvolacích námitek, přijmout žalovaný.
8. Druhá kategorie námitek žalobce je věcného charakteru. Žalovaný argumentaci citovanými rozsudky STEELMART a Morkes smíchal dohromady. Rozsudky ve věci STEELMART se zabývají situací, kdy daňový subjekt není schopen prokázat tzv. přičitatelnost plnění osobě uvedené na dokladu, který je formálním vyjádřením uskutečněné ekonomické transakce, a přesto chce po daňovém orgánu, aby mu uznal výdaje ve výši, která je na nich uvedena. Zde Nejvyšší správní soud zcela správně požaduje, aby daňový subjekt příčinu vzniklého stavu podrobně popsal tak, aby byla zcela srozumitelná a tím byl příslušný daňový orgán zpraven o důvodech vady v přičitatelnosti, posoudil, zda ji lze ospravedlnit, a pokud ano, aby výdaje přesto uznal coby daňově relevantní. Oproti tomu rozsudek Morkes se zabývá situací, kdy daňový subjekt není schopen prokázat tzv. přičitatelnost, není schopen objasnit příčinu závady spočívající v tom, že osoby, které byly uvedeny na dokladech, popřely, že by stavební práce V. Morkesovi vůbec dodaly, ale přesto stavební práce, které subdodavatelsky pořídil, prokazatelně existovaly. Zde Nejvyšší správní soud opět zcela správně vymezil určitou skupinu výdajů, která zpravidla tvoří jen malou podmnožinu všech vynaložených výdajů (tzv. esenciální výdaje), a dospěl k názoru, že ty musí být daňovému subjektu přiznány, jinak je výsledkem řízení nesmyslná daň.
9. Žalovaný tak podle názoru žalobce odůvodnil nepřiznání tzv. esenciálních výdajů, které má určit kvalifikovaným odhadem, argumentací, která se používá v případě, kdy daňový subjekt požaduje uznat jako náklad podle § 24 odst. 1 ZDP náklady ve výši uvedené na jím předložených dokladech, ač neprokáže tzv. přičitatelnost.
10. Žalovaný namítal, že mu v přiznání tzv. esenciálních výdajů brání skutečnost, že nebylo zpochybněno účetnictví daňového subjektu jako celek, pouze doklady týkající se konkrétních dvou společností. V takovém případě nebyly splněny podmínky přechodu na stanovení daně podle pomůcek. Stejným způsobem se bránil žalovaný i v případě V. Morkese, když uvedl, že bylo zpochybněno jen 36 % výdajů, ale přesto Nejvyšší správní soud přijal závěr, že je potřeba tzv. esenciálních výdajů určit kvalifikovaným odhadem. Žalobce tak namítá, že pro přiznání tzv. esenciálních výdajů není velikost zpochybněných výdajů určující.
11. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí tvrdí, že žalobci ponechal část výdajů. Žalobce ale netvrdil, že mu správce daně neuznal žádný náklad, ale domáhal se uznání tzv. esenciálních výdajů, tj. přímých výdajů na pořízení palet, což žalovaný v rozporu s citovaným rozsudkem Morkes neučinil, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
12. V žalobním bodě C) žalobce daňovým orgánům vytýká, že založily napadené rozhodnutí na nedostatečně objasněném skutkovém stavu.
13. Ve vztahu ke korp. C.T.C. žalobce poukazuje na to, že správce daně založil svůj závěr o

nepravdivosti faktur došlých předložených žalobcem na tvrzení svědka H., že nepoznává podpisy na fakturách, razítko na nich neodpovídá otisku razítka, které předložil při svědecké výpovědi, a prý neodpovídá ani vzhled faktur. A co jiného by také svědek tvrdit měl, aby jeho daňový podvod nebyl odhalen? Proč správce daně uvěřil svědkovi a ne žalobci? Žalobce tak namítá, že existence rozporů mezi jeho tvrzením a tvrzením jeho dodavatele musí vést k podrobnějšímu dokazování. Svědek H. uvedl, že je schopen účetnictví korp. C.T.C. předložit. Správce daně z nevysvětlitelného důvodu svědka H. k předání účetnictví nevyzval. Zůstalo tak neobjasněno, zda jsou tvrzení svědka H. pravdivá či nikoliv. Správce daně byl povinen opatřit účetnictví korp. C.T.C. a ověřit, zda v něm nejsou zaúčtovány faktury předložené žalobcem, zda použité razítko neodpovídá otisku razítka na dokladech předložených žalobcem a jaký je vzhled faktur. I kdyby svědek H. nepředložil účetnictví, mohl správce daně údaje o hospodaření korp. C.T.C. získat z pohybů na bankovním účtu (účtech) a ověřit, zda vklady na něm (nich) neodpovídaly úhradám žalobce za nakoupené zboží. Ve vztahu k dodávkám palet od korp. C.T.C. správce daně neopatřil rozhodující důkazy – účetnictví korp. C.T.C., a proto nebyl skutkový stav dostatečně spolehlivě objasněn.

14. Ve vztahu ke korp. SUPPORT žalobce poukazuje na to, že svědek K., jednatel této korporace, potvrdil, že korp. SUPPORT obchodovala s paletami a gitterboxy, a vyjádřil se k tomu, že měl na starosti jen finanční záležitosti, z čehož je zřejmé, že s odběrateli nejednal. Provozní záležitosti tohoto typu měl na starosti N.P. Svědek K. potvrdil, že nakládal s finančními prostředky z bankovního účtu. Z uvedeného je zřejmé, že svědek K. plnil v korp. SUPPORT určité dílčí úkony a ničím tak nevyvrátil správnost tvrzení žalobce. Tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal úhradu za nakoupené palety od korp. SUPPORT, je nepravdivé. Žalobce správci daně předložil své bankovní výpisy, správce daně ověřil, že finanční prostředky byly zaslány na bankovní účty korp. SUPPORT, a svědek K. přiznal, že je v hotovosti vyzvedl z banky. To je podstatná vada napadeného rozhodnutí, protože opomíjí prokázanou část skutkového stavu. Stejným defektem trpí tvrzení žalovaného, že daňový subjekt neprokázal ani to, zda vůbec, popř. v jaké výši a jakému jinému subjektu uhradil finanční částky v souvislosti s nákupem zboží (palet). Naopak, žalobce prokázal, že částky přesně odpovídající jím předloženým fakturám uhradil na bankovní účty korp. SUPPORT. Svědek K.P. potvrdil existenci N.P. a uvedl, že ten již zemřel. Opětovně svědek nijak nevyvrátil správnost tvrzení žalobce. Žalobce tak namítá, že shromážděné důkazy nevyvracejí skutkovou verzi žalobce, potvrzují zaplacení za dodávky palet a závěry žalovaného v nich oporu nemají.
15. V žalobním bodě *D)* žalobce namítá, že daňové penále má ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014 povahu trestu. Žádost žalobce o nařízení ústního jednání byla žalovaným odmítnuta. Daňový řád neupravuje výslovně povinnost daňového orgánu vyhovět požadavku na ústní jednání. V tom případě se uplatní základní zásada trestního řízení ústnosti jednání obsažená v § 2 odst. 11 trestního řádu právě proto, že daňové penále má povahu trestu. Žalovaný tedy měl za povinnost nařídit ústní jednání, a protože tak neučinil, je napadené rozhodnutí nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. K žalobě se žalovaný vyjádřil tak, že žalobní námitky citují a případně rozvíjejí námitky již obsažené v odvolání žalobce a opakují tak jeho argumentaci coby odvolatele. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na tomto vypořádání trvá. Žalovaný proto

v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

17. S námitkou, obsaženou v žalobním bodě **A)** [*Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně*], se žalovaný vypořádal v bodech 20 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tak plně odkazuje. Ve stručnosti pak žalovaný uvedl, že před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo zahájením daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu dne 19. 3. 2014 k novému běhu lhůty pro stanovení daně, jejíž konec by připadl nově na den 20. 3. 2017, avšak dne 24. 2. 2017 byly vydány platební výměry, které byly žalobci doručeny dne 6. 3. 2017, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Z důvodu, že platební výměry byly žalobci doručeny v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, došlo tímto úkonem v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení dosavadní lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Konec lhůty pro stanovení daně by tak připadl nově na den 20. 3. 2018. Žalovaný dodává, že dne 3. 11. 2017 došlo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí (rozhodnutí o opravném prostředku), přičemž oznámením žalobou napadeného rozhodnutí žalobci dne 9. 11. 2017 byla lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opět prodloužena o 1 rok. Nově proto konec lhůty pro stanovení daně připadá na den 20. 3. 2019. Ani platební výměry a ani žalobou napadené rozhodnutí tedy nebyly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu, neboť tato dosud neuplynula. V daném případě je rovněž zachována objektivní lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, jež končí uplynutím 10 let od původního počátku lhůty pro stanovení daně, neboť v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 počala zmíněná lhůta původně běžet dne 2. 4. 2012 a v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 pak dne 1. 4. 2013.
18. Žalovaný nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, podle kterého se v daném případě neaplikuje prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tento argument žalobce nemá zákonnou oporu. Naopak je z citovaného ustanovení zřejmé, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně dojde vždy, jakmile je naplněna zákonná podmínka pro takové prodloužení, a sice že k zákonem vymezenému úkonu (v daném případě k oznámení rozhodnutí o stanovení daně) dojde v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Jelikož v daném případě došlo k naplnění zákonné podmínky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, byla lhůta pro stanovení daně zcela v souladu se zákonem prodloužena.
19. Žalovaný nemůže souhlasit s názorem žalobce, že základní lhůta pro stanovení daně, jež činí 3 roky, je „luxusně dlouhá“ lhůta pro pravomocné stanovení daně a nemůže dojít k jejímu „nastavení“, jelikož kdyby považoval zákonodárce základní tříletou lhůtu pro stanovení daně za všech okolností za dostatečnou, neupravil by v zákoně možnosti jejího prodloužení, přerušení či stavění. Zmíněné instituty, jež základní lhůtu pro stanovení daně upravují, nejsou v zákoně bezdůvodně, nýbrž mají svůj smysl. Konkrétně v případě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu je důvodem zákonného prodloužení lhůty garance dostatečného časového prostoru pro odvolací řízení.
20. K nálezům Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (nález Odin), se žalovaný vyjádřil již v bodech 24 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tak plně odkazuje a zdůrazňuje, že zmíněné nálezy nejsou na daný případ příléhavé, neboť nález sp. zn. IV. ÚS 29/05 se zabýval nepřipustným požadováním prokazování majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec daňových povinností daňového subjektu, a nález

Odin se týkal aplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu.

21. K tvrzení žalobce, podle kterého se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevyjádřil k jeho argumentaci stran nutnosti restriktivního výkladu prodloužení lhůty, žalovaný předně uvádí, že klíčovou odvolací námitkou žalobce byla námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně, kterou žalovaný řádně vypořádal (viz body 20 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí). Právní úvaha žalovaného je přitom zřejmá z uvedených bodů žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce v podaném odvolání opíral námitku uplynutí prekluzivní lhůty o dva výše citované nálezy Ústavního soudu, přičemž právě ve spojitosti s nálezem Odin žalobce coby odvolatel uvedl, že prodloužení lhůty je nutné vykládat restriktivně. Jak již žalovaný uvedl výše, k žalobcem citovaným nálezům se vyjádřil v bodech 24 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí, a to tak, že tyto shledal nepřiléhavé, neboť řešily situace zcela odlišné od daného případu. Jelikož žalovaný neshledal argumentaci žalobce zmíněnými nálezy Ústavního soudu za opodstatněnou, nezabýval se dále závěry, které žalobce ze zmíněných nálezů dovodil (restriktivní výklad institutu prodloužení lhůty). Žalovaný dále dodává, že nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nelze shledávat ve skutečnosti, že žalovaný se sice vypořádal s odvolacími námitkami, avšak nereagoval na každé dílčí tvrzení odvolatele, neboť toto není podstatou věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48).
22. K bodu 41 žalobou napadeného rozhodnutí pak žalovaný upřesňuje, že zřejmou chybou v psaní bylo namísto slova „odvolací orgán“ uvedeno spojení „správce daně“. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodnutí o odvolání, je však z charakteru i celkového textu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že jde o pouhou chybu v psaní. Nadto pak žalovaný k obsahu bodu 41 žalobou napadeného rozhodnutí dodává, že v tomto bodě (stejně jako v bodě 42 žalobou napadeného rozhodnutí) žalovaný nevypořádával žádnou odvolací námitku, nýbrž uvedl jakýsi závěr k provedenímu dokazování a stanovení daně. Žalobce v průběhu daňové kontroly navrhoval vyslechnutí řady svědků, a ačkoliv správce daně navržené výsledky svědků provedl, nebylo jejich provedením vynaložení deklarovaných nákladů na pořízení palet od C.T.C. a SUPPORT prokázáno. Následně žalobce v podaném odvolání namítl uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve světle uvedených skutečností se tak žalovanému jeví četné návrhy žalobce na provedení svědeckých výpovědí v průběhu daňové kontroly jako účelové, učiněné s cílem záměrně prodloužit daňové řízení natolik, aby došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedený názor žalovaného, který byl v žalobou napadeném rozhodnutí uveden nad rámec, přitom pramení ze skutkového stavu.
23. K žalobnímu bodu **B)** [*Neuznání tzv. esenciálních výdajů*] žalovaný připomíná, že žalobcem předložené listiny ani provedené svědecké výpovědi v daném případě neprokázaly, od jakého dodavatele bylo zboží skutečně dodáno, ani to, zda žalobce vůbec nějaké náklady vynaložil, popřípadě zda vynaložené náklady odpovídaly rozsahu dodaného zboží. Jen těžko lze potom přisvědčit požadavku žalobce na uznání tzv. esenciálních výdajů, za něž považuje náklady na pořízení palet nakoupené od C.T.C. a SUPPORT, když bylo prokázáno, že žalobce žádné palety od C.T.C. a SUPPORT nenakoupil. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, žalovaný v bodě 31 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že v daném případě není vůbec zřejmé, zda na dosažení, zajištění a udržení žalobcem přiznaných příjmů musely být vynaloženy v rozsudku popsané objektivně minimálně nutné výdaje, neboť ze svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce mimo jiné vyplynulo, že žalobce nakupoval také poškozené palety, které byly před jejich dalším prodejem opravovány, a tudíž pořizovací cena palet nemusela

být v těchto případech tak vysoká, jak žalobce deklaroval na dokladech. Žalovaný nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný neargumentoval vlastními slovy, nýbrž citoval pasáže z rozsudků Nejvyššího správního soudu. Dále žalovaný nemůže souhlasit s názorem žalobce, že žalovaný na daný případ aplikoval nepřiléhavé rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č.j. 1 Afs 171/2017-37, ze dne 27. 9. 2017, č.j. 1 Afs 170/2017-31, a ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29, neboť žalovaný těmito rozsudky v žalobou napadeném rozhodnutí neargumentoval. Tvrzení, v nichž se žalobce zabýval zmíněnými rozsudky (tzv. přičitatelnosti), jsou proto bezpředmětné. Žalovaný však upřesňuje, že v bodech 35 až 36 žalobou napadeného rozhodnutí skutečně uvedl závěry Nejvyššího správního soudu, přičemž opomenul uvést, že tyto prameny z rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73. Uvedená skutečnost však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný navíc podotýká, že ve zmíněných bodech žalobou napadeného rozhodnutí se pouze obecně vyjadřoval k možnosti uznat výdaj skutečně vynaložený za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, a to za předpokladu, že daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj nastal za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Žalovaný odkazuje na body 30 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí, kde se s předmětnou odvolací námitkou žalobce vypořádal a na tomto vypořádání trvá.

24. K žalobnímu bodu **C)** [*Nedostatečně objasněný skutkový stav*] žalovaný zdůrazňuje, že zmíněnou námitku žalobce uvádí až nyní v podané žalobě. Žalovaný coby odvolací orgán se k ní logicky nemohl vyjádřit už v žalobou napadeném rozhodnutí. Nadto má žalovaný za to, že v daném případě byl skutkový stav zjištěn dostatečně (viz bod 38 žalobou napadeného rozhodnutí). Celý průběh dokazování je podrobně popsán na str. 2 až 48 zprávy o daňové kontrole a koresponduje s ním závěr správce daně (se kterým se žalovaný ztotožnil), že žalobce nedoložil ani nenavrhł takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně u předmětných nákladů od C.T.C. a SUPPORT. K otázce účetnictví C.T.C. a výsledku svědka H. se žalobce vyjadřoval již v průběhu daňové kontroly, na což správce daně reagoval na str. 20 až 22 zprávy o daňové kontrole. Rovněž tvrzení žalobce, že výslech svědka K. nevyvrátil správnost jeho tvrzení, uváděl žalobce již v průběhu daňové kontroly a správce daně se k tomu vyjádřil konkrétně na str. 22 až 23 zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že po zhodnocení výsledku svědka K. správce daně naznal, že ani tento důkazní prostředek neodstranil pochybnosti správce daně, nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nepravdivě uvedl, že žalobce neprokázal úhradu za nakoupené palety od SUPPORT.
25. K žalobnímu bodu **D)** [*Nenařízení ústního jednání*] žalovaný poukazuje na to, že daňový řád obsahuje vlastní úpravu základních zásad, a proto nelze v daňových řízeních aplikovat zásady zakotvené v jiných právních předpisech. Nadto ani z ustanovení § 2 odst. 11 trestního řádu, které upravuje zásadu ústnosti v trestním řízení, nevyplývá povinnost vést ústní odvolací řízení, nýbrž předmětná zásada ústnosti je omezena pouze na „jednání před soudy“, neboť soud zásadně nemůže rozhodnout o vině a trestu pouze na základě dokumentů obsažených ve spise, aniž by se konalo hlavní líčení. Žalovaný odkazuje na bod 43 žalobou napadeného rozhodnutí a zdůrazňuje, že ze zákona nevyplývá povinnost odvolacího orgánu nařídit ústní jednání ve věci podaného odvolání.

Jednání před soudem

26. Při jednání před soudem dne 11. 9. 2019 účastníci řízení setrvali na svých argumentacích obsažených v žalobě a ve vyjádření k ní. S odkazem na aktuální judikaturu se zástupce

žalobce podrobněji věnoval žalobnímu bodu požadujícímu uznání tzv. esenciálních výdajů. Blíže viz zvukový a zvukově obrazový záznam založený v soudním spise.

Posouzení věci krajským soudem

27. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
28. Žaloba není důvodná.
29. Při daňové kontrole za předmětná zdaňovací období bylo zjištěno, že v nákladech na účtech účtové skupiny 5 jsou zaúčtované mimo jiné i částky z faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena korporace: 1) C. T. C. CZECH TRADE CORP, s.r.o. (47 faktur na celkovou částku 11 311 925 Kč za zdaňovací období roku 2011 a 55 faktur na celkovou částku 13 771 675 Kč za zdaňovací období roku 2012), a 2) SUPPORT ENERGY, s.r.o. (27 faktur na celkovou částku 2 785 400 Kč za zdaňovací období roku 2011 a 28 faktur na celkovou částku 3 735 000 Kč za zdaňovací období roku 2012).
30. Správce daně a žalovaný došli k závěru, že žalobce v žádném ze svých mnoha vyjádření nedoložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně u výše uvedených nákladů od C.T.C. a SUPPORT.
31. Soud, který se ztotožní s přiléhavou a fundovanou argumentací žalovaného, se v případě totožnosti žalobních námitek s námitkami uvedenými v odvolání nemusí již k věci duplicitně vyjadřovat a může odkázat na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. „Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
32. K žalobnímu bodu *A)* [Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně] soud konstatuje, že lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu.
33. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu stanovuje: *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
34. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
35. Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
36. Právní praxe a odborná literatura se shodují v tom, že podle § 148 odst. 2 daňového řádu se prodlužují i lhůty již prodloužené podle tohoto ustanovení či znovu běžící podle odstavce 3 a že rozhodnutím o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu je zejména platební výměr a dodatečný platební výměr.
37. „Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně

správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.“ (důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část 2/4, str. 98).

38. *Názory doktríny mohou reprezentovat tyto dva příklady: „Podmínkou k tomu, aby skutečně došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, je, že ke specifikovaným úkonům dojde v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. ... Dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu započatou podle odst. 1, ale vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou podle odst. 2 nebo lhůtu přerušenou podle odst. 3 anebo lhůtu, jejíž běh je zastaven ve smyslu odst. 4. období posledních dvanácti měsíců této lhůty je tak nutno posuzovat vždy k aktuálnímu stavu lhůty pro stanovení daně. ... Další skutečností, která může způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně, je oznámení rozhodnutí o stanovení daně, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru anebo bromadného předpisného seznamu (srov. § 147 odst. 1). Jde tedy vždy o ukončení první fáze vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, která probíhá před správcem daně prvního stupně. ... Je tak garantován dostatečný časový prostor pro případnou druhou fázi těchto řízení, tj. odvolací řízení, které následně pravomocně ukončí proces stanovení daně. Podle nové právní úpravy by tak neměly nastat situace známé z předchozí právní úpravy, kdy odvolací orgán měl minimální časový prostor na provedení odvolacího řízení, což se nutně odráželo i na kvalitě rozhodovací činnosti.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer 2011, str. 873 a 875) a „Ustanovení odstavce 2 určuje, v důsledku kterých úkonů učiněných v posledních 12 měsících před uplynutím původní lhůty dochází k prodloužení lhůty o 1 rok. Jedná se o prodloužení lhůty aktuální, tedy např. i lhůty již jednou či vícekrát prodloužené podle komentovaného ustanovení či znovu běžící podle odstavce 3, a toto prodloužení znamená, že tato aktuální lhůta doběhne do svého konce a poté běží dalších 12 měsíců. Jde o tyto úkony jak správce daně, tak i daňového subjektu samotného: ... oznámení rozhodnutí o stanovení daně, což je každý platební i dodatečný platební výměr, stanovení daně k přímé úhradě nebo bromadný předpisný seznam. Pokud tedy např. správce daně zahájí daňovou kontrolu, jde o úkon s důsledky podle odstavce 3 a na základě této kontroly by po 2 a půl letech vydal a doručil dodatečný platební výměr, měly by obě strany po doběhnutí 3leté lhůty od zahájení kontroly k dispozici dalších 12 měsíců na další řízení o dani.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG 2013, str. 751 a 752).*
39. *Žalovaný se, jak patrně, s námitkou prekluze vypořádal naprosto správně a přesvědčivě. Nadto se zcela spolehlivě vyrovnal s tím, že a proč na daný případ nelze vztáhnout závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. V rozsahu, v jakém se žalobní námitka překrývá s námitkou uvedenou v odvolání, proto soud v dalším plně odkazuje zejména na body 20 až 28 napadeného rozhodnutí.*
40. *Námitka prekluze byla tudíž vypořádána v souladu se zákonem. Daňový řád, který výslovně uvádí konkrétní úkony provedené během řízení způsobující, že se prekluzivní lhůta prodlužuje o jeden rok, zamezil (či aspoň omezil) nejasnosti při výkladu a počítání běhu prekluzivní lhůty. Od jeho účinnosti není – ve vztahu k § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu – důvodu blíže reagovat na argumentaci, že prodloužení základní tříleté prekluzivní lhůty je nezbytné vykládat restriktivně a že v případě daňové kontroly jakožto nejkompexnějšího nástroje k prověření daňové povinnosti daňový subjekt legitimně*

očekává, že správce daně dospěje k výsledku ve lhůtě, kterou pro tento postup zákon explicitně stanoví v § 148 odst. 3 daňového řádu, a výklad směřující k prodloužení této lhůty za aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu je, ježto vede k vyšší než žádoucí míře entropie správy daní, vyloučen.

41. Námitka týkající se bodu 41 napadeného rozhodnutí je pro posouzení prekluze nerozhodná. V ostatním lze odkázat na upřesňující vysvětlení obsažené ve vyjádření žalovaného k žalobě.
42. Ke sporu mezi účastníky řízení, který je pojat do žalobního bodu **B)** [*Neuznání tzv. esenciálních výdajů*], se opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud.
43. V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38, zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „[29] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“ (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). [30] Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). [31] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětná zakázka byla realizována, stavební práce tedy musely být provedeny a stavební materiál dodán, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Správce daně rovněž v řízení nijak nezpochybnil tvrzení stěžovatele, že neměl na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musel tedy stavební práce provádět skrze dodavatele. Rovněž byly prokázány příjmy, které stěžovatel obdržel od

investora L. M. za realizaci předmětné zakázky a které uvedl v daňovém přiznání. Správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek. Daňové orgány se však danou úvahou vůbec nezabývaly, čímž zatížily své rozhodnutí nepřezkoumatelností.“.

44. V rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č.j. 2 Afs 238/2017-35, Nejvyšší správní soud výše uvedený názor potvrdil: „[21] V posuzovaném řízení stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění prací a jejich úhradu (tedy příjem stěžovatelky), nicméně se jí nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění byla poskytnuta tvrzenými dodavateli. Za popsaného stavu se nabízí možnost (a stěžovatelka na to odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, také nepřímou upozorňuje) stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“ ... [24] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že stěžovatelka neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které stěžovatelka obdržela od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady, které si stěžovatelka v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokovala, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví. [25] Jelikož stavební práce stěžovatelka na základě požadavků objednatelů zajistila, provedla a inkasovala peněžité plnění, které představovalo její příjmy, musela zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady. Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nevážíly využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek. Orgány finanční správy se však takovou úvahou vůbec nezabývaly.“.
45. V rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č.j. 10 Afs 26/2018-46, ovšem Nejvyšší správní soud shora citovaný názor upřesnil: „[18] Konečně se NSS neztotožnil ani s tvrzením stěžovatele, že správní orgány měly stanovit daň podle pomůcek (srov. § 98 daňového řádu). Podle jeho názoru měly uznat stěžovateli příslušnou část výdajů objektivně nutných na pořízení zboží (tzv. esenciální výdaje). [19] Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142). Stěžovatel cituje v kasační stížnosti rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého „[z]e samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem

deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011- 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky ze dne 12. 7. 2012, čj. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, čj. Afs 93/2007-85). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS).“ [20] Podle NSS nebyl postup správních orgánů v nynější kauze v rozporu s těmito judikaturními závěry. Stěžovatel totiž opět zcela přehlíží argumentaci žalovaného a krajského soudu. Správní orgány stěžovateli nevyloučily veškeré uplatněné výdaje, vyloučené výdaje za kontrolovaná zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011 tvořily z celkových výdajů 17 %, 22,5 % a 31 %. Klíčové je, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady za nákup náhradních dílů od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních výdajů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje nelze označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.“

46. Rovněž v právě projednávané a rozhodované věci nebyl postup správce daně a žalovaného v rozporu s výše uvedenými judikaturními závěry. Správní orgány žalobci nevyloučily veškeré uplatněné výdaje. Vyloučené náklady tvoří za zdaňovací období roku 2011 pouze necelou 1/4 (tj. 14 097 325 Kč z 57 631 227,62 Kč) a za zdaňovací období roku 2012 pouze zhruba 1/5 (tj. 16 655 475 Kč ze 76 506 510,87 Kč) celkových nákladů daňového subjektu. Ve shodě s Nejvyšším správním soudem je třeba kvitovat, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady za nákup palet od jiných dodavatelů. Ani v tomto případě tedy neuznání konkrétních výdajů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje tudíž nelze dle názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 26/2018-46, označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit
47. Vzhledem k uvedenému se soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že v daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním (blíže viz body 29 až 37 napadeného rozhodnutí).
48. K žalobnímu bodu C) [Nedostatečně objasněný skutkový stav] soud uvádí, že v bodě 38 napadeného rozhodnutí došel žalovaný k tomu, že správce daně v průběhu daňové kontroly provedl dokazování v dostatečném rozsahu ke zjištění skutkového stavu. Správce daně po provedené kontrole daňovým subjektem předloženého účetnictví jasně uvedl, které doklady a proč považuje za nevěrohodné, a prokázal, že tyto doklady nebyly vystaveny společnostmi, které jsou na nich uvedeny jako dodavatelé (C.T.C. a SUPPORT).
49. Ve smyslu § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem*. Bylo na žalobci, aby prokázal daňovou uznatelnost sporných výdajů (nákladů). V § 92 odst. 3 daňového řádu se praví: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení*

a dalších podáních.

50. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „*povinnost tvrzení*“ a „*povinnost důkazní*“. Povinnost tvrzení znamená povinnost účastníka řízení tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost účastníka řízení předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.
51. V této souvislosti se Nejvyšší správní soud vyslovil takto: *„Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“* (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73).
52. Na tomto místě je vhodné poukázat rovněž na základní zásady dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost daň přiznat a následně též povinnost prokázat správnost a pravdivost výše přiznané daně. Primární iniciativa v tomto ohledu náleží daňovému subjektu, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
53. Žalobce námitku nedostatečně objasněného skutkového stavu v odvolání neuplatnil.
54. K námitce týkající se C. T. C. CZECH TRADE CORP., s.r.o., správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že z důvodu ověření dokladů od C.T.C. provedl svědeckou výpověď s jednatelem a jediným společníkem C.T.C. panem H., který byl poučen, že každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Při svědecké výpovědi pan H. mimo jiné uvedl, že přítomného pana K. nezná, obchodní spolupráce mezi společností C.T.C. a panem K. v letech 2011 až 2013 neprobíhala, společnost C.T.C. nikdy neobchodovala s paletami nebo gitterboxy, za vedení účetní agendy byl odpovědný pan Ing. V.V., faktury vystavoval pouze pan H. K předloženým fakturám, kde odběratelem je pan K., uvedl, že je C.T.C. nevystavila. Na otázky daňového subjektu pan H. sdělil, že pan V- v roce ... zemřel, že účetnictví společnosti C.T.C. v podstatě má, dokáže doložit, že společnost C.T.C. od roku 2011, respektive 2012 nevykonává žádnou činnost. Dále pan H. uvedl, že pověření k zastupování nikdo od něj nedostal. Vzhledem k tomu, že pan H. vypověděl, že společnost C.T.C. od roku 2011, respektive 2012 nevykonává žádnou činnost, nevyvstal správci daně důvod pro zjišťování, zda a jaké doklady byly odcizeny. Současně s ohledem na výpověď svědka, že pana K. nezná a předmětné faktury nevystavil, nebylo správcem daně vyžadováno předložení účetnictví. Správce daně tak měl nadále pochybnosti o fakturách C.T.C. a ani svědecká výpověď pana H. tyto pochybnosti neodstranila. Správce daně neviděl nutnost

ověřovat údaje o pohybu na bankovním účtu C.T.C., když úhrady prověřovaných faktur probíhaly výhradně v hotovosti. Dále nebyl důvod oslovovat pozůstalé po účetním panu V., když z žádného jednání není zřejmé, zda měl s ohledem na úmrtí v roce 2011 nějaké účetnictví k dispozici. Pochybnosti správce daně o fakturách C.T.C. pak neodstranila ani svědecká výpověď pana L.

55. K tomu soud uvádí, že žalobce měl prokázat, že skutečně byly realizovány dodávky dodavatelem C.T.C. podle označených faktur. Podle svědka H., jednatele a jediného společníka C.T.C., však obchodní spolupráce mezi společností C.T.C. a panem K. v letech 2011 až 2013 neprobíhala a C.T.C. nikdy neobchodovala s paletami nebo gitterboxy a od roku 2011, respektive 2012 nevykonává žádnou činnost. Přitom svědek H. vypověděl, že pana K. nezná a předmětné faktury nevystavil. Úhrady faktur měly podle žalobce probíhat výhradně v hotovosti. Za těchto okolností správce daně nevyžadoval předložení účetnictví společnosti C.T.C. Důvod, proč správce daně nevyzval svědka H. k předložení účetnictví, tak nelze v daných souvislostech považovat za nevysvětlitelný. Totéž je možno vztáhnout i na pohyby na bankovních účtech společnosti C.T.C. Správci daně se nelze divit, že ani po výsleších svědků H. a L. neměl své pochybnosti o fakturách C.T.C. za odstraněné. Žalobce své tvrzení o dodávkách od dodavatele C.T.C. podle označených faktur navrženými svědeckými výpověďmi pánů H. a L., jakož i svých vlastních zaměstnanců, neprokázal.
56. K námitce týkající se SUPPORT ENERGY s.r.o. správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že daňový subjekt požadoval ověření osudu finančních prostředků hrazených bezhotovostně daňovým subjektem na účet společnosti SUPPORT. Správce daně proto předvolal pana J.K., jediného jednatele a společníka SUPPORT v roce 2011 a 2012. Při svědecké výpovědi pan K. uvedl, že pana K. nezná, nepamatoval si, zda v roce 2011 a 2012 probíhala obchodní spolupráce mezi SUPPORT a panem K., za vedení účetní agendy byl odpovědný pan N.P., kdo jednal s panem K. za SUPPORT, netušil. K předloženým fakturám uvedl, že neví, jestli je podepisoval, každý týden se podepisuje jinak, ale uvedl, že se vždy podepisoval napřed jméno a pak příjmení (na fakturách bylo napřed příjmení a potom jméno). Uvedl, že měl na starosti výběry a převody peněz. N. měl k tomuto účtu platební kartu a přístup k elektronickému bankovníctví. Finanční prostředky, které pan K. v hotovosti vybral z předmětného účtu, předal N. Za co byly na tento účet zasílány peníze od pana K., pan K. nevěděl. Správce daně měl nadále pochybnosti o fakturách SUPPORT a ani svědecká výpověď pana K. tyto pochybnosti neodstranila. Pan P., další svědek, uvedl, že až při svědecké výpovědi se dozvěděl, že se stal jednatelem a společníkem SUPPORT, že pana K. nezná a nezná ani pana K. a že pan P. asi před 1,5 rokem zemřel. Pochybnosti správce daně o fakturách SUPPORT tak neodstranila ani svědecká výpověď pana P.
57. K tomu soud uvádí, že žalobce měl prokázat, že skutečně byly realizovány dodávky dodavatelem SUPPORT podle označených faktur. Svědek J.K., jediný jednatel a společník SUPPORT, však uvedl, že pana K. nezná, nepamatoval si, zda v roce 2011 a 2012 probíhala obchodní spolupráce mezi SUPPORT a panem K., a uvedl, že neví, zda předložené faktury podepsal. Za co byly na účet SUPPORT zasílány peníze od pana K., pan K. nevěděl. Pan N.P. / P., který byl odpovědný za vedení účetní agendy SUPPORT, již zemřel. Tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal úhradu za nakoupené palety od korp. SUPPORT, není nepravdivé. Žalobce prokázal, že posílal určité finanční částky na účet společnosti SUPPORT, neprokázal však, že by od společnosti SUPPORT fakturované palety skutečně nakoupil. Ve věci nejde o to, zda svědek něco nevyvrátil, nýbrž o to, co potvrdil (nebo nepotvrdil). Správci daně se nelze divit, že ani po výsleších svědků K. a P. neměl své

pochybnosti o fakturách SUPPOT za odstranění. Žalobce své tvrzení o dodávkách od dodavatele SUPPORT podle označených faktur navrženými svědeckými výpověďmi pánů K. a P., jakož i svých vlastních zaměstnanců, neprokázal.

58. K žalobnímu bodu *D)* [*Nenařízení ústního jednání*] soud konstatuje, že daňové řízení je zásadně písemné. Daňový řád neobsahuje ustanovení o ústním jednání jako možném nebo povinném úkonu v daňovém řízení. Podle § 2 odst. 11 části věty před středníkem trestního řádu „*jednání před soudy je ústní*“. V daném případě se zásada ústnosti jako základní zásada trestního řízení neuplatní, protože nejde o řízení před soudy, ale před správními orgány a nejedná se o trestní řízení, ale o uložení zákonné povinnosti uhradit penále. Na tom nic nemění ani názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, že „*Penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)*.“ (usnesení ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS). V přezkoumávané věci žalobce žádal žalovaného, aby jeho odvolání bylo projednáno za osobní účasti jeho zástupce. Ochranu odvolatele zajišťuje především ustanovení § 115 daňového řádu. Z tohoto ani jiných ustanovení uvedeného zákona nelze dovodit, že by odvolatel měl právo na osobní projednání svého odvolání. Žalovaný, který na žalobcovu žádost reagoval sdělením ze dne 12. 10. 2017, č.j. 44298/17/5200-10422-711919, tu tudíž nepochybil.

Rozhodnutí soudu

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

Náklady řízení

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

Poučení:

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

Plzeň 11. září 2019

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