



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: R. H., DIČ: X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29062/18/5200-10422-711473,

takto:

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

Odůvodnění:

1. V průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, zahájené dne 22. 8. 2015, prvostupňový správce daně zjistil, že žalobce v daňové evidenci uplatnil výdaje za ostrahu od dodavatele WAZA SECURITY, spol. s r. o., ve výši 220 000 Kč, výdaje za instalatérské opravy ve výrobním areálu v Týništi nad Orlicí od dodavatele METHERM, v.o.s., ve výši 129.960 Kč, výdaje za služby v Týništi nad Orlicí od dodavatele Red Berlin One, s.r.o., v celkové výši 380 000 Kč a výdaje za úklidové práce od dodavatele R. H. v celkové výši 240 000 Kč. Prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti, zda se jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, v rozhodném znění (dále též „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), a proto vydal výzvy k prokázání skutečností. Žalobce však ani na opakovanou výzvu prvostupňového správce daně pochybnosti stran faktického uskutečnění fakturovaných služeb neodstranil. Prvostupňový správce daně tedy konstatoval, že žalobce neprokázal, že výdaje za fakturované služby v celkové výši 969.960,- Kč jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a vyloučil výše uvedenou částku z výdajů ovlivňujících základ daně. Následně dne 21. 4. 2017 prvostupňový správce daně vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, jímž žalobci doměřil daň ve výši 145 500 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 29 100 Kč.

2. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29062/18/5200-10422-711473, zamítl a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.
3. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly žalobce předložil fakturu – daňový doklad č. 4388/2011 od společnosti WAZA SECURITY, spol. s r.o., za ostrahu (základ daně 220.000 Kč, DPH 44.000 Kč). V daňové evidenci je pokladním dokladem č. V6 ze dne 19. 01. 2012 zaevidován výdaj ve výši 220.000 Kč. Prvostupňový správce daně zjistil, že sídlo zmíněné společnosti má znaky virtuálního sídla a jednatelka společnosti (od 21. 11. 2006 do 14. 12. 2015) M. P. má v obchodním rejstříku jako místo trvalého pobytu uvedeno Pernštýnské náměstí 1, Pardubice, což je adresa Magistrátu města Pardubic. Prvostupňovému správci daně proto vznikly pochybnosti o faktickém poskytnutí služby, o jejím rozsahu a místu plnění, a proto vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 1329793/14/2807-05403-605588. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval v písemnosti evidované pod č. j. 1384360/14, v níž uvedl, že pokladní doklad č. V6 se týkal ostrahy. K předmětnému výdaji se žalobce vyjádřil v písemnosti evidované pod č. j. 1501938/14, ve které uvedl: „bylo předáno 14. 10. 2014“. Žalobce neposkytl prvostupňovému správci daně žádné další informace, a proto prvostupňový správce daně zaslal společnosti WAZA SECURITY, spol. s r.o., výzvu k poskytnutí informací č. j. 85136/15/2807-60563-606922. Výzva byla doručena do datové schránky společnosti a převzata, ale společnost na ni žádným způsobem nereagovala. Dále prvostupňový správce daně provedl místní šetření v areálu v Týništi nad Orlicí (zaznamenáno v protokolu č. j. 429839/15/2807-60563-606922). V předmětném období žalobce areál pronajímal společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o. Dne 14. 4. 2015 provedl prvostupňový správce daně výslech svědka P. Z., jednatele společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o. (zaznamenán v protokolu č. j. 592949/15/2807-05403-606922). Za žalobce se výslechu nikdo neúčastnil, žalobce nevyužil svého práva klást svědkovi otázky. V průběhu svědecké výpovědi svědek uvedl, že ostrahu pronajatého areálu v letech 2011 – 2014 prováděla společnost Cream Real Estate, s.r.o., která tyto služby fakturovala společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o., a předložil faktury za ostrahu. Svědecká výpověď tak neodstranila pochybnosti prvostupňového správce daně, a proto prvostupňový správce daně vydal opakovanou výzvu k prokázání skutečností č. j. 784956/15/2807-60565-605588. Prvostupňový správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že předmětný výdaj byl výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce však na výzvu nereagoval. Žalovaný proto uzavřel, že v případě daňového dokladu č. 4388/2011 od společnosti WAZA SECURITY, spol. s r. o., měl prvostupňový správce daně oprávněné pochybnosti a žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložení zpochybněného výdaje.

Žalobce však neprokázal, že fakturované služby byly reálně poskytnuty tak, jak je deklarováno na fakturách a že se jednalo o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

4. Dále žalovaný připomněl, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil fakturu – daňový doklad č. 00000996 od společnosti METHERM, v.o.s., za instalátérské opravy ve výrobním areálu v Týništi nad Orlicí (základ daně 129.960 Kč, DPH 25.992 Kč). V daňové evidenci je pokladním dokladem č. V9 ze dne 14. 2. 2012 zaevidován výdaj ve výši 129.960 Kč. Dne 14. 4. 2015 provedl správce daně výslech svědka P. Z., jednatele společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o. (zaznamenaný v protokolu č. j. 592949/15/2807-05403-606922). Za žalobce se výslechu nikdo neúčastnil, žalobce nevyužil svého práva klást svědkovi otázky. V průběhu svědecké výpovědi svědek uvedl, že si není vědom, že by společnost METHERM, v.o.s., ve výrobním areálu v Týništi nad Orlicí prováděla instalátérské práce (areál byl v kontrolovaném období pronajímán žalobcem společností FRUTIGER CZ, s.r.o.). Na základě svědecké výpovědi a smlouvy o nájmu nemovitosti ze dne 20. 12. 2010, uzavřené mezi žalobcem jako pronajímatelem a společností FRUTIGER CZ, s.r.o., jako nájemcem, vznikly prvostupňovému správci daně pochybnosti o oprávněném uplatnění uvedeného výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prvostupňový správce daně proto vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 784956/15/2807-60565-605588 a vyzval žalobce, aby prokázal, že se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce na výzvu nereagoval. Dne 21. 9. 2015 provedl prvostupňový správce daně výslech svědka J. Z., jednatele společnosti METHERM, v.o.s. (zaznamenaný v protokolu č. j. 1304590/15/2801-60563-606922). V průběhu svědecké výpovědi svědek uvedl, že předmětná faktura byla hrazena převodem a předložil k ní výkaz práce, dle kterého byly práce provedeny v Mladé Boleslavi a ne v Týništi nad Orlicí. Dle žalovaného tedy měl prvostupňový správce daně oprávněné pochybnosti a žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložení zpochybněného výdaje. Žalobce však neprokázal, že fakturované služby byly reálně poskytnuty tak, jak je deklarováno na faktuře, a že se jednalo o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. Obdobné závěry vyslovil žalovaný i ve vztahu k daňovému dokladu od společnosti Red Berlin One, s.r.o. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil od společnosti Red Berlin One, s.r.o., za údržbu nemovitosti v Týništi nad Orlicí (hrabání, chemický postřik, odplevelení, údržba zeleně) fakturu – daňový doklad č. 006/2012 (základ daně 140.000 Kč, DPH 28.000 Kč, v daňové evidenci zaevidován výdaj pokladním dokladem V48 ze dne 31. 08. 2012 ve výši 140.000 Kč) a fakturu – daňový doklad č. 012/2012 (základ daně 240.000 Kč, DPH 48.000 Kč, v daňové evidenci zaevidován výdaj pokladním dokladem V79 ze dne 25. 11. 2012 ve výši 240.000 Kč). Prvostupňový správce daně zjistil, že sídlo společnosti má znaky virtuálního sídla a jednatelka společnosti (od 1. 4. 2014) M. P. má v obchodním rejstříku jako místo trvalého pobytu uvedeno Pernštýnské náměstí 1, Pardubice, což je adresa Magistrátu města Pardubic. Prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti o faktickém poskytnutí služby, jejím rozsahu a místu plnění, a proto vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 1329793/14/2807-05403-605588. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval v písemnosti evidované pod č. j. 1384360/14, v níž uvedl, že pokladní doklady č. V48 a č. V79 se týkaly údržby pozemku. K předmětnému výdaji se žalobce vyjádřil v písemnosti evidované pod č. j. 1501938/14, ve které uvedl: „bylo předáno 14. 10. 2014“.

Žalobce neposkytl žádné další informace, a proto prvostupňový správce daně zaslal společnosti Red Berlin One, s.r.o., výzvu k poskytnutí informací č. j. 85151/15/2807-60563-606922. Výzva byla doručena do datové schránky společnosti a převzata, ale společnost na ni žádným způsobem nereagovala. Dále prvostupňový správce daně provedl místní šetření v areálu v Týništi nad Orlicí (zaznamenáno v protokolu č. j. 429839/15/2807-60563-606922). V předmětném období žalobce areál pronajímal společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o. Dne 14. 4. 2015 provedl prvostupňový správce daně výslech svědka P. Z., jednatele společnosti FRUTIGER CZ, s.r.o. (zaznamenán v protokolu č. j. 592949/15/2807-05403-606922). Za žalobce se výslechu nikdo neúčastnil, žalobce nevyužil svého práva klást svědkovi otázky. V průběhu svědecké výpovědi svědek uvedl, že všechny prostory (vnitřní i venkovní) udržovala společnost FRUTIGER CZ, s.r.o. Dále svědek uvedl, že venkovní prostory, odstavné a travnaté plochy průběžně udržovali sami prostřednictvím svých zaměstnanců. Uvedl, že trávu sekali sami, park byl ponechán ladem, zadní část udržována nebyla, ke kácení stromů nedošlo. K fakturovaným službám společností Red Berlin One, s.r.o., uvedl, že pracovníkům této společnosti nebyl z jeho strany povolen přístup do pronajatého prostoru ani za účelem údržby nemovitosti či úklidu. Svědecká výpověď tak neodstranila pochybnosti prvostupňového správce daně, a proto prvostupňový správce daně vydal opakovanou výzvu k prokázání skutečností č. j. 784956/15/2807-60565-605588. Prvostupňový správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že předmětné výdaje byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce na výzvu nereagoval. Dle žalovaného tedy prvostupňový správce daně měl oprávněné pochybnosti a žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložení zpochybněných výdajů. Žalobce však neprokázal, že fakturované služby byly reálně poskytnuty tak, jak je deklarováno na fakturách a že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

6. Důkazní břemeno dle žalovaného žalobce neunesl ani v případě výdajů za služby poskytnuté jeho manželkou. Žalobce totiž v průběhu daňové kontroly předložil faktury od dodavatele R. H. (manželky) za úklidové práce. Jednalo se o fakturu č. 2012/003 ve výši 80.000 Kč (zaevidováno v daňové evidenci pokladním dokladem č. V97), fakturu č. 2012/009 ve výši 80.000 Kč (zaevidováno pokladním dokladem V98), fakturu č. 2012/006 ve výši 80.000 Kč (zaevidováno pokladním dokladem V99). Prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti o faktickém poskytnutí služeb, jejich rozsahu, místu plnění, a proto vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 1329793/14/2807-05403-605588. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval v písemnosti evidované pod č. j. 1384360/14, v níž uvedl, že se jednalo o úklidové práce. Dále žalobce své tvrzení doplnil v písemnosti evidované pod č. j. 1501938/14/2807-60563-606922: *„Úklidové práce prováděla na všech provozovnách souvisejících s mým podnikáním.“* Daňový subjekt svým tvrzením neodstranil pochybnosti prvostupňového správce daně o faktickém poskytnutí služeb a o přiměřenosti ceny těchto úklidových prací, a proto prvostupňový správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 784956/15/2801-60565-605588. Dne 12. 05. 2016 prvostupňový správce daně provedl výslech svědka R. H. (zaznamenán v protokolu č. j. 1042167/16/2801-60563-609072). Svědecká výpověď neodstranila pochybnosti prvostupňového správce daně. Dle žalovaného tedy měl prvostupňový správce daně oprávněné pochybnosti a žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložení zpochybněných výdajů. Žalobce však neprokázal, že fakturované služby byly reálně poskytnuty tak, jak je deklarováno na fakturách, a že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

7. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29062/18/5200-10422-711473, podal žalobce žalobu, v níž namítal, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, jelikož prvostupňový správce daně dle žalobce zahájil daňovou kontrolu s osobou odlišnou od žalobce (v důsledku tohoto nezákonného postupu pak měla marně uplynout lhůta pro stanovení daně). Dle žalobce jsou ve spise založeny tři plné moci, a to plná moc ze dne 19. 8. 2014 pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzata dne 22. 7. 2014 neidentifikovatelnou osobou a není opatřena podacím razítkem prvostupňového správce daně), další plná moc ze dne 26. 8. 2014 pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzata prvostupňovým správcem daně dne 27. 8. 2014 identifikovatelnou osobou a opatřena podacím razítkem) a konečně plná moc ze dne 25. 5. 2015 pro fyzickou osobu S. F. (převzata prvostupňovým správcem daně dne 1. 6. 2015 a opatřena podacím razítkem prvostupňového správce daně). V protokolu o zahájení daňové kontroly je však jako zmocněnec žalobce uveden M. H. (jednatel EXPERTUS, spol. s r.o.), ačkoliv ve spise jsou založeny pouze plné moci pro EXPERTUS, spol. s r.o., nikoliv pro M. H., navíc se *„při porovnání údajů liší údaje v datech na plné moci a ve zprávě o daňové kontrole.“* V této souvislosti má žalobce též pochybnost o *„věrohodnosti svého daňového spisu, neboť nelze identifikovat osobu, která převzala dotčenou plnou moc, když datum sepsání plné moci je pozdější, než datum jejího převzetí. Písemnost (plná moc) ve spise sice obsahuje jednací číslo, postup je však nestandardní zejména pro absenci razítka podatelny prokazující, že písemnost byla osobně předána správci daně.“*
8. Dále žalobce velmi obecně (a tudíž zcela nedostatečně, jak bude vysvětleno níže) namítal, že není pravdou, že by neunesl důkazní břemeno a že mu nelze přičítat k tíži, že *„obsah (svědeckých) výpovědí není zcela jasný“*, že dodavatelovo sídlo je virtuální, jeho jednatel má jako adresu svého trvalého pobytu evidovanou adresu ohlašovny či že platil v hotovosti, neboť *„se jedná o záležitosti realizované zcela v souladu s právním řádem“*. Navíc byť žalovaný výdaje uplatněné žalobcem neuznal, není z žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že by současně zpochybnil příjmy dodavatelů. Takový postup dle žalobce odporuje § 1 odst. 2 a § 8 odst. 2 daňového řádu. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobce mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Předně soud zdůrazňuje, že rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Soud totiž za žalobce nesmí spekulativně

domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Žalovaný na 16 stranách podrobně odůvodnil své závěry (která soud shrnul pod body 3 až 6 odůvodnění tohoto rozsudku). Proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobce v žalobě (vyjma námitky týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly, která je však pouze opakováním odvolací námitky, na níž žalovaný řádně reagoval v bodě 31 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) postavil pouze obecný nesouhlas se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, aniž by konkrétně zpochybnil zcela konkrétní skutkové a právní závěry žalovaného obsažené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Za žalobní (či kasační) námitku však nelze dle Nejvyššího správního soudu „*rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů*“ správních orgánů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 – 43, bod 50). Soud se proto k obecným námitkám žalobce vyjádří taktéž pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 As 191/2015 – 41, bod 11). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), a proto bude soud na přesvědčivé závěry orgánů finanční správy odkazovat.

12. K námitce že, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, soud uvádí, že touto námitkou se již zabýval žalovaný v bodě 31 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Jelikož na jeho správné závěry žalobce nijak v žalobě nereagoval, soud na ně odkazuje.
13. Pouze nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že plná moc ze dne 19. 8. 2014 pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o., byla prvostupňovému správci daně (úřední osobě - paní R.) osobně předložena M. H. před zahájením daňové kontroly, což je zaznamenáno v protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 1273868/14/2807-05403-606922 ze dne 22. 8. 2014. Při převzetí plné moci bylo uvedeno datum převzetí a podpis paní R., chybně však bylo uvedeno (jedna se o chybu v psaní), že planá moc byla převzata v červenci (22. 7. 2014), přestože se zjevně jednalo o převzetí v měsíci srpnu (22. 8. 2014). To je ostatně patrné ze samotné plné moci, která byla žalobcem udělena výlučně pro jednání konané dne 22. 8. 2014. Tato chyba v psaní však nemá vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly a ani nevyvolává pochybnosti o řádném vedení daňového spisu.
14. Není též pravdou, že by daňová kontrola byla zahájena s osobou, která nebyla oprávněna za žalobce jednat. M. H. je jednatelem obchodní společnosti EXPERTUS, spol. s r.o., přičemž dle výpisu z obchodního rejstříku je každý z jednatelů uvedené obchodní společnosti oprávněn jednat jménem společnosti navenek samostatně. Rovněž v souladu s ustanovením § 433 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, při zmocnění právnické osoby náleží výkon zástupčího oprávnění do působnosti jejího statutárního orgánu. Žalobci je třeba přisvědčit, že prvostupňový správce daně měl do protokolu o zahájení daňové kontroly uvést správně jako zmocněnce obchodní společnost EXPERTUS, spol. s r.o., nikoliv M. H., toto pochybení však prima facie nezpůsobuje

nezákonnost daňové kontroly. Daňová kontrola byla zahájena s osobou oprávněnou jednat za žalobce - s M. H., jednatelem zmocněnce žalobce (plná moc byla zaevidovaná u prvostupňového správce daně dne 22. 8. 2014).

15. Obdobně skutečnost, že jedna z plných mocí není opatřena podacím razítkem prvostupňového správce daně, nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Ostatně § 64 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) ani žádné jiné ustanovení obecně závazného právního předpisu neukládá v souvislosti se zakládáním, řazením a označováním písemností ve spisu povinnost opatřit tyto písemnosti podacím razítkem. I tato námitka je tedy nedůvodná. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová kontrola nebyla zahájena nezákonně, je pak zjevně lichá i námitka týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvolání bylo vydáno zjevně před uplynutím této lhůty.
16. K obecnému nesouhlasu žalobce se závěrem žalovaného, že žalovaný neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, soud uvádí následující:
17. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
18. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
19. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, bod 16). Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 - 46, bod 18).
20. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní

prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, pak vyplývá, že: *„každý daňový subjekt a (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“* (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 60).

21. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 53). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout. Nelze též zapomínat na to, že samotné *„neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nepůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věčnému vyprázdňení důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost (předložení podvržených dokladů) *„reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjekt. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu*

se zákonem uplatněno rovnou“ (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).

22. Jelikož žalobce v žalobě neuplatnil žádné konkrétní námitky proti konkrétním skutkovým závěrům obsaženým v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, soud k obecné námitce týkající se důkazního břemene obecně uvádí, že prvostupňový správce daně v projednávané věci označil ve svých výzvách konkrétní skutečnosti vyvolávající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti žalobcem předloženého daňového tvrzení a dalších písemností (přičemž žalobce správnost jeho úvah v žalobě nezpochybnil ani jednou konkrétní námitkou, stejně jako žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnil řádně odůvodněný závěr orgánů finanční správy, že se žalobci nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, resp. že neunesl důkazní břemeno). Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce, avšak žalobce jej neunesl, když neprokázal, že fakturované služby byly reálně poskytnuty tak, jak je deklarováno na fakturách, a že se jednalo o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V podrobnostech odkazuje soud na zcela konkrétní skutkové a právní závěry žalovaného obsažené pod body 35 až 38 žalobou napadeného rozhodnutí (reprodukované pod body 3 až 6 odůvodnění tohoto rozsudku), na něž, jak již bylo výše zdůrazněno, žalobce v žalobě žádnými konkrétními námitkami nereagoval (nezpochybnil je) a argumentoval pouze obecně, tedy nedostatečně.
23. Závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene hodnotí soud jako logické, mající oporu v provedeném dokazování a v relevantní právní úpravě. Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byl zpochybněn závěr orgánů finanční správy o přenosu důkazního břemene zpět žalobce a o jeho následném neunesení, nevytváří krajskému soudu žádný prostor pro bližší přezkum úvah, které orgány finanční správy k těmto závěrům vedly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, bod 31). Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, nebo ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81). Je přitom nepřípustné, aby soud za žalobce žalobní (kasační) body domýšlel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20). Pokud by přesto soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec řádně formulovaných žalobních bodů, překročil by hranice přezkumné činnosti vymezené § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že *„jinou vadou řízení před soudem“* s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).
24. Pro úplnost na tomto místě soud konstatuje, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jsou uvedeny veškeré podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též

srozumitelně popsány veškeré důvody výroku rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak prima vista není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s.

25. Žalovaný svým postupem v žádném případě neporušil § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neboť jak již bylo zdůrazněno výše, daňové řízení neovládá zásada vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospěl k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72).
26. Zcela irelevantní je pak odkaz žalobce na § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobce totiž v žalobě neuvedl žádný konkrétní skutkově shodný nebo podobný případ, v němž by žalovaný postupoval odlišně. Skutečnost, že žalobci nebyly uznány výdaje a u dodavatelů byly (dle neprokázaného tvrzení žalobce) akceptovány příjmy, není protiprávní, nadto žalobci nepřísluší uplatňovat námitky týkající se jiných daňových subjektů. Pro úplnost je možno dodat, že i Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně akceptoval zpochybnění cca 30 % všech výdajů daňového subjektu správcem daně (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť bylo zřejmé, že výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat dle § 98 daňového řádu (srov. např. rozsudky ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 - 41, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71).
27. Pokud žalobce nařiká nad tím, že mu nelze přičítat k tíži, že „*obsah (svědeckých) výpovědí není zcela jasný*“, pak přehlíží, že je to on, kdo je povinen vynaložení výdajů prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Pokud důkazní břemeno na něm ležící neunes, musí nést negativní důsledek s tímto selháním spojené. Zcela irelevantní jsou i obecné námitky týkající se sídla dodavatelů žalobce, bydliště jejich jednatelů, nesoučinnosti dodavatelů či formy úhrady plateb, neboť žalovaný netvrdil, že je protiprávní mít např. virtuální sídlo, trvalý pobyt na ohlašovně, platit v hotovosti apod., nýbrž zdůrazňoval, že okolnosti, které jsou samy o sobě relativně běžné, mohou v případě, že dojde k jejich kumulaci, vyvolávat (v souhrnu) důvodné pochybnosti o skutečném průběhu daňovými doklady deklarovaných transakcí. Tento závěr není v rozporu s judikaturou správních soudů. Pokud jde o nekontaktnost dodavatelů, je možno odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, v jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze*

ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky“.

28. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
29. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly [náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu)], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

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.

Pardubice 8. srpna 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

