



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Věry Balejové ve věci

žalobce: **A.K.U.P.I. CB spol. s r. o.**
se sídlem Čechova 625/26, České Budějovice
zastoupen Mgr. Michalem Vojáčkem, advokátem
se sídlem Dejvická 9, Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46635/18/5200-11432-807689,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení žaloby

1. Žalobou doručenou dne 27. 12. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46635/18/5200-11432-807689 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihočeský kraj

(dále jen „finanční úřad“ nebo též „správce daně“) ze dne 22. 2. 2017, č. j. 343133/17/2201-51522-302625 (dále jen „dodatečný platební výměr“) a tento dodatečný platební výměr byl potvrzen. Dodatečným platebním výměrem byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 104 690 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 20 938 Kč.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav a zjištění správce daně. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval ve zdaňovacím období 2013 celkovou částku 425 000 Kč za poskytnutí manažerských služeb od společnosti Dritto s. r. o., se sídlem Plav 103 (dále též „dodavatel“). Veškeré písemnosti, které byly předloženy k fakturám, byly správcem daně vyhodnoceny jako listinné důkazy obsahující rozpis obecných činností, které je nutné realizovat v souvislosti s řízením jakéhokoli podnikatelského subjektu, jenž realizuje zakázkovou výrobu. Ke kontrolním zjištěním a k výsledku kontrolního zjištění se žalobce v rámci daňové kontroly již nevyjádřil. Správce daně uzavřel, že žalobce neodstranil pochybnosti a neprokázal, že deklarované služby byly skutečně provedeny tak, jak se uvádělo v šetřených dokladech. Ze strany žalobce nebylo prokázáno, že náklady v celkové výši 425 000 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Faktury obsahovaly jen neurčitý text „manažerské a konzultační služby“, měsíční výkazy odkazovaly na mandátní smlouvu a obsahovaly stejné hodnotové údaje ohledně počtu hodin a kilometrů, přičemž doklady neobsahovaly žádné bližší označení jednotlivých poskytnutých měsíčních plnění. Ani mandátní smlouva ze dne 30. 5. 2013 neprokazuje, že dodavatel poskytl žalobci fakturované služby v deklarovaném rozsahu a za uváděnou cenu. Dle žalovaného předložené důkazní prostředky neobsahují žádné skutečnosti prokazující faktické provedení deklarovaných prací dle mandátní smlouvy. Rovněž neprokazují konkrétní požadavky žalobce coby mandanta na konkrétní práci a výstupy smluvené práce od dodavatele. Nebylo tedy prokázáno faktické naplnění mandátní smlouvy, ani rozsah plnění a výše odměny. V rámci daňové kontroly žalobce, krom předložení listinných důkazů, nenavrl žádné svědecké výpovědi. K návrhu na provedení svědecké výpovědi jednatele dodavatele (Ing. L. D.), který žalobce vznesl až ve vyjádření v odvolacím řízení proti dodatečnému daňovému výměru, žalovaný uvedl, že pokud by svědek potvrdil obecná tvrzení žalobce, nic by to nezměnilo na závěru o nevěrohodnosti předložených listinných důkazů. Navrhovaná svědecká výpověď by nemohla odstranit ani zvrátit závažné pochybnosti ohledně zjištěných skutečností. Výzvou k prokázání skutečností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který byl povinen jednoznačně prokázat fakticitu uváděných služeb. Předložení formálních dokladů však jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem neprokázalo faktické přijetí deklarovaných plnění a realizaci nákladů žalobce.

II. Žalobní body

3. Žalobce předně namítá, že správce daně porušil ustanovení § 1 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu a postupoval v rozporu s ustálenými standardy ohledně důkazního břemene v rámci daňového řízení. Správce daně přetěžoval žalobce, aniž by sám plnil své povinnosti. Žalobce má za to, že důkazní břemeno unesl. Důkazní povinnost ke

skutečností vyvracejícím věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost povinných evidencí a účetních záznamů nese správce daně.

4. Správce daně a žalovaný zpochybnili poskytnutí poradenských služeb dodavatelem. Žalobce konstatuje, že náročnost řízení jeho podnikatelské činnosti převýšila schopnost tehdejšího statutárního orgánu a prokuristy. Zástupci žalobce neměli vzdělání v oboru stavebnictví ani zkušenosti s takto rozsáhlou podnikatelskou činností. Potřeba využití poradenských služeb souvisela s hospodářským růstem žalobce, což správní orgány nezohlednily. Žalobce nad rámec předložených dokladů navrhoval doplnit dokazování o svědeckou výpověď statutárního orgánu a prokuristy žalobce a jednatele dodavatele.
5. Žalobce namítá, že žalovaný předjímá hodnocení navržené svědecké výpovědi jednatele dodavatele, Ing. L. D., tím způsobem, že by výpověď nic nezměnila na závěrech učiněných správcem daně. Předčasné hodnocení neuskutečněné svědecké výpovědi jako nevěrohodné je v rozporu se základními právními zásadami.
6. Žalobce spatřuje v postupu správce daně a žalovaného situaci dvojího zdanění téhož příjmu, neboť částka, kterou žalobce uhradil dodavateli za poskytnuté poradenství, byla dodavatelem zdaněna jako příjem, ale nebyla uznána jako náklad žalobce a má být tedy zdaněna opakovaně.
7. Žalobce shledává v neprovedení navrhovaného důkazu porušení zásady spolupráce, neboť tímto postupem správce daně a žalovaný žalobci znemožnili unést důkazní břemeno.
8. Žalobce následně namítá systémové nedostatky objektivitu pracovníků správce daně, když jsou jednotliví úředníci finančně motivováni k doměřování daní tím, že v závislosti na výši doměřených daní jsou finančně ohodnocováni. Žalobce odkazuje na bod 51 napadeného rozhodnutí, v němž je doložena šíře pravomoci daňových orgánů. Žalovaný hodnotí výpověď navrženého svědka jako apriori nevěrohodnou, aniž by k tomu byl racionální důvod vzhledem k provedeným důkazům. Pracovník správce daně s vidinou finančního prospěchu neprovedl důkaz, čímž znemožnil žalobci unesení důkazního břemene.
9. Závěrem žalobce namítá nezákonnost provedení daňové kontroly, neboť žalobce nebyl vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Dodatečný daňový výměr je proto nezákonným rozhodnutím, neboť proces, který jeho vydání předcházela, je stižen uvedenou vadou. Žalobce v tomto kontextu odkazuje na rozsudek krajského soudu ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 – 29.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost. Dle žalovaného nedošlo k porušení povinností plynoucích z § 1 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Správce daně vyzýval žalobce ke splnění jeho povinností a poskytl mu dostatek prostoru k prokázání jeho tvrzení. K námitce stran porušení zásad přenesení důkazního břemene žalovaný poukázal na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu a uzavřel, že je to právě žalobce, který měl prokázat vynaložení předmětných nákladů za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů. Žalobce však nepředložil jediný důkaz prokazující konkrétní předmět jednotlivých plnění a účel plnění. Ohledně namítaného neprovedení navrhovaného výslechu jednatele dodavatele žalovaný odkázal na bod 51 napadeného rozhodnutí a uvedl, že neprovedenou výpověď nikterak nehodnotil, pouze aplikoval závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23: „*Nejvyšší správní soud však považuje za rozhodující*

závěr žalovaného, že doposud provedené důkazy přinesly rozpory tak závažné, že by je další dokazování nemohlo odstranit“. Dále žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 – 99, konstatuje, že osoba jednající za právnickou osobu jakožto za daňový subjekt nemůže v daňovém řízení současně vystupovat jako svědek, jenž má být osobou rozdílnou od daňového subjektu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42 pak žalovaný uvádí, že žalobce se správcem daně příliš nespolupracoval a svědecké výpovědi navrhl až v odvolacím řízení. Námitku ohledně odměňování pracovníků finanční správy považuje žalovaný za bezpředmětnou. K namítané nezákonnosti daňové kontroly z důvodu, že žalobce nebyl vyzván ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvedl, že k takovému postupu nebyl v řešeném případě důvod a odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 – 29 není pro tuto věc zcela přílehavý. Správce daně neměl žádné podklady odůvodňující doměření daně, proto bylo nutné provést rozsáhlé dokazování a zahájit daňovou kontrolu. Žalovaný nepřisvědčil ani názoru žalobce o tom, že v případě nezákonné daňové kontroly jsou nezákonná i veškerá navazující rozhodnutí a důkazy z ní vzešlé.

IV. Právní názor soudu

11. Ze spisového materiálu byly zjištěny následující podstatné skutečnosti:
12. Protokolem ze dne 9. 12. 2014, č. j. 2030185/14/2201-62564-301236 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil přijaté faktury od dodavatele Dritto s. r. o. za období 5/2013 až 12/2013. Faktury odkazovaly na přílohy, ty však nebyly jejich součástí. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda zaúčtovaná souhrnná částka ve výši 425 000 Kč představuje náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce.
13. Výzvou ze dne 15. 7. 2015, č. j. 1561714/15/2201-62564-301236 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Dne 10. 9. 2015 při jednání dle protokolu č. j. 1746987/15/2201-62564-301236 předložil žalobce správci daně mandátní smlouvu ze dne 30. 5. 2013 mezi žalobcem (mandant) a dodavatelem (mandatář).
14. Vyhodnocením předložených dokladů a důkazních prostředků vznikly správci daně další pochybnosti, proto byl žalobce znovu vyzván k prokázání skutečností výzvou ze dne 2. 5. 2016, č. j. 1140486/16/2201-62564-301236. K této výzvě se žalobce vyjádřil dne 15. 9. 2016, když uvedl, že služby dodavatele byly využívány za účelem vyhodnocování zakázek, stanovování funkcí v rámci správného a plynulého chodu podniku, svolávání a vedení pravidelných porad v rámci vyhodnocování jednotlivých zakázek a další činnosti dle mandátní smlouvy. Předmětem uvedené mandátní smlouvy je závazek mandatáře vykonávat pro mandanta činnosti při naplňování, přípravě a realizaci Projektu specifikovaného v příloze č. 3 mandátní smlouvy. Příloha č. 3 – „specifikace projektu Projekt optimalizace podniku – plán uspořádání“ obsahuje způsob provedení, vymezení Manažera projektu a jeho funkce, postavení jednatele a managementu podniku a běh projektu. Tato příloha měla obsahovat podrobnou specifikaci Projektu. Podle správce daně jsou však údaje obsažené v příloze č. 3 natolik obecné, že pod ně lze podřadit téměř jakoukoliv činnost a není tak zřejmé, co bylo podstatou a cílem Projektu, ani důvod jeho realizace. Správce daně tudíž vyhodnotil vyjádření žalobce včetně dodaných příloh tak, že

sice formální stránka zaúčtování předmětných dokladů prokázána byla, ale faktický důvod zaúčtování již nikoliv. Žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že deklarované služby od dodavatele byly provedeny tak, jak bylo uvedeno v přijatých fakturách. Nebylo možné uznat předmětný náklad za poradenské služby od dodavatele.

15. Dne 16. 2. 2017 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění. Následně vydal správce daně dne 22. 2. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, v němž žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob částkou 104 690 Kč a vyměřil žalobci zákonné penále částkou 20 938 Kč.
16. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání, z jehož odůvodnění se však nepodávají žádné námitky proti kontrolním zjištěním ve vztahu k neprokázanému nákladu ve výši 425 000 Kč tvrzenému fakturami přijatými od dodavatele. Dne 6. 9. 2018 podal žalobce vyjádření v rámci odvolacího řízení, v němž uvedl totožné námitky, jako v podané žalobě. Zopakoval, že náklady na poradenské služby a obdobné činnosti byly vynaloženy za účelem dosažení a udržení jeho zdanitelných příjmů. Vyloučení těchto nákladů dle žalobce nebylo správné, neboť dodavatelem byly příjmy za tyto činnosti řádně vykázány a byla uhrazena daň z příjmu. Nedošlo tedy k žádnému zkrácení daně. Žalobce v tomto vyjádření dále navrhl provést svědeckou výpověď statutárního orgánu a prokuristy žalobce a jednatele dodavatele k prokázání skutečností o poskytnutých poradenských službách.
17. O podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.
18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovým postupem vyslovili účastníci řízení souhlas.
19. Žaloba není důvodná.
20. Předmětem řízení je posouzení splnění podmínek pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP a v této souvislosti i unesení důkazního břemene žalobcem stran jeho tvrzení.
21. Žalobce uplatnil jako daňově uznatelné výdaje poradenské služby dodavatele, které využil, neboť náročnost řízení podnikatelské činnosti žalobce převýšila schopnosti tehdejšího statutárního orgánu a prokuristy. Dle žalobce neměli jeho zástupci dostatečné vzdělání a zkušenosti s takto rozsáhlou podnikatelskou činností. Poradenské služby poskytoval jednatel dodavatele, Ing. L. D., bývalý ředitel divize pozemní stavby společnosti Swietelsky. Poskytování služeb mělo být podle žalobce rozsáhle dokumentováno a předmětem poskytnutých služeb bylo nastavení standardů pro výrobní procesy, jejich kontrolu, bezpečnost práce, pro řízení ekonomiky stavební výroby, výpočet výrobní a správní režie, sledování nákladů, postupy pro účast ve výběrových řízeních a další. Poradenské služby měly být poskytovány při pravidelných osobních konzultacích realizovaných v prostorách žalobce jeho statutárnímu orgánu a prokuristovi. Daňové orgány v průběhu daňového řízení posuzovaly, zda byla předmětná poradenská činnost provedena v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Podle závěrů daňových orgánů

nebyl deklarovaný rozsah provedené činnosti prokázán, proto správce daně neuznal výdaje uplatněné na základě předložených faktur za zdaňovací období roku 2013 v celkové výši 425 000 Kč.

22. Mezi výdaje snižující daňový základ poplatníka se řadí výdaje splňující následující podmínky: 1. výdaje musí být poplatníkem skutečně vynaloženy; 2. výdaje musí být poplatníkem vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů; 3. výdaje musí být vynaloženy v daném zdaňovacím období a 4. za výdaje je považuje zákon. Daňový subjekt musí prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v rámci kterého byl výdaj vynaložen, a to způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti. Dále musí daňový subjekt prokázat, že k vynaložení nákladu došlo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech tak, jak předpokládá § 24 ZDP (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64).
23. Správce daně je v daňovém řízení v pozici vrchnostenské vůči daňovému subjektu a jeho povinností je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Zákon stanoví mechanismy, aby nemohlo dojít ke zneužití postavení správce daně a jedním z těchto mechanismů je rozložení důkazního břemene mezi obě strany. Pokud však důkazní břemeno není daňovým subjektem uneseno, zákon stanoví postup pro správné a úplné vyměření, případně doměření daně. Je to právě daňový subjekt, který tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně a kdo je stížen důkazním břemenem tyto skutečnosti prokázat.
24. V posuzovaném případě bylo na žalobci, aby prokázal splnění podmínek pro uplatnění vynaložených nákladů a snížení své daňové povinnosti takovým způsobem, který by nevzbuzoval pochybnosti. Správci daně však pochybnosti stran fakticity uplatněného nároku vznikly, a to zejména proto, že žalobce nikterak nespecifikoval služby, které dodavatel pro žalobce vykonal. Veškeré předložené doklady byly velmi obecné, obsahovaly jen finanční plnění ve výši měsíčního paušálu dojednaného mandátní smlouvou. Doklady ani přílohy neobsahovaly specifikaci a konkretizaci předmětných poradenských služeb a jejich podrobnější rozpis. Jestliže žalobce uplatnil daňové doklady, které měly prokázat důvodnost nákladů vynaložených na poradenské služby od dodavatele, a správci daně přesto vznikly pochybnosti stran uskutečnění a důvodu uplatněného nákladu, bylo výzvou k prokázání tvrzených skutečností důkazní břemeno přeneseno na žalobce. Podle vyjádření žalobce byly daňové doklady a přílohy, které předložil v rámci daňové kontroly dostatečné, aby spolehlivě prokázaly vznik daňově uznatelných výdajů na poradenské služby poskytnuté dodavatelem z důvodu rozšiřování podnikatelské činnosti a s hospodářským růstem žalobce. S tímto závěrem se však nelze ztotožnit, neboť ze správního spisu bylo soudem zjištěno, že pochybnosti správce daně byly opodstatněné.
25. Žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně způsobu stanovení odměny za poradenské služby poskytované dodavatelem. Přílohu faktur tvoří „výkaz rozsahu činnosti“, který však žádným způsobem nekonkretizuje skutečný rozsah a náplň poskytované činnosti. Obsahuje toliko údaj „práce a jednání ve věci“ s paušální sazbou 50 000 Kč. Žalobce ve vyjádření ze dne 6. 9. 2018 v rámci odvolacího řízení uváděl, že poskytnutí služeb bylo v průběhu daňového řízení rozsáhle dokumentováno. Žádné dokumenty, které by rozsah poskytnutých služeb dodavatelem konkretizovaly, však daňovým orgánům nedodal. Z žalobcem poskytnutých dokladů a z jeho vysvětlení tak

nevyplynulo, zda uvedené náklady odpovídaly skutečně realizovaným poradenským službám.

26. Soud se ztotožnil s názorem správce daně a žalovaného, že fakticita plnění poradenských služeb poskytovaných dodavatelem nebyla žalobcem prokázána ani s ohledem na obsah mandátní smlouvy. Tato smlouva obsahuje závazek dodavatele vykonávat pro žalobce činnost při přípravě a realizaci projektu, který je specifikován v příloze č. 3 mandátní smlouvy. Z přílohy č. 3 mandátní smlouvy však nelze zjistit konkrétní plnění vztahující se k projektu optimalizace podniku. Písemnosti obsahují rozpis obecných činností, které souvisejí s řízením jakéhokoliv podnikatelského subjektu. Pochybnosti správce daně nebyly rozptýleny ani vyjádřením jednatele žalobce v rámci odvolacího řízení, v němž jednatel uváděl, že předmětem poskytovaných služeb bylo poradenství, jehož potřeba vyvstala v důsledku prudkého hospodářského růstu obchodní činnosti žalobce. Žalovaný tak, stejně jako správce daně, uzavřel, že předložené důkazní prostředky neprokázaly uskutečnění předmětných služeb a nebyly tak nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
27. V této souvislosti soud neshledal jako nezákonný postup žalovaného, který nevyhověl návrhu žalobce na provedení svědeckých výpovědí jednak statutárního orgánu žalobce a prokuristy a jednak jednatele dodavatele. Stran svědeckých výpovědí statutárního orgánu a prokuristy žalobce krajský soud plně odkazuje na napadené rozhodnutí, především na body [22], [23], [24] a [25]. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vysvětlil, proč neprovedl navržené výslechy statutárního orgánu a prokuristy žalobce a se závěry zde učiněnými se krajský soud plně ztotožnil. Důvody uvedené žalovaným reflektují výklad § 96 odst. 1 daňového řádu, který upravuje postavení svědka v daňovém řízení. Tyto důvody jsou v souladu se závěry učiněnými v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23, podle kterých platí, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. V řízení, v němž vystupuje fyzická osoba jako statutární orgán (nebo jiný zástupce oprávněný jednat za právnickou osobu) právnické osoby v pozici daňového subjektu, nemůže taková fyzická osoba zároveň vystupovat v pozici svědka, tedy osoby odlišné od daňového subjektu. Výslech této fyzické osoby, coby svědka, o skutečnostech nastalých v době výkonu funkce statutárního orgánu, nepřipadá v úvahu ani poté, kdy osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu. V řízení tudíž nebylo možné vyslechnout jednatele a prokuristu žalobce jako svědka podle § 96 odst. 1 daňového řádu. Je však potřeba uvést, že v rámci daňového řízení bylo umožněno jednateři žalobce, P. P., vyjádřit se a objasnit podstatu poskytovaných poradenských činností. Vymezení a specifikace poskytnutých služeb se strany jednatele žalobce v podobě, ve které vyjádření učinil, však nemohly představovat dostatečný důkaz za situace, že správce daně a žalovaný neměli k dispozici konkrétní důkazy, jež by specifikovaly a zcela přesně vymezovaly poskytnuté poradenské služby, které byly žalobci dodavatelem účtovány. Pokud žalobce v odvolacím řízení tvrdil, že po celou dobu využívání poradenských služeb byla vedena podrobná dokumentace obsahující specifikaci těchto služeb, měly být uváděné dokumenty správcí daně, příp. žalovanému dodány právě s ohledem na přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce tvrdil, že uhrazené poradenské služby byly využity, letmo popsal jejich podstatu, ale nikterak důkazně nepodložil fakticitu provedení těchto služeb, neboť v daňovém řízení nespecifikoval jejich účel a konkrétní obsah. Žalobce nekonkretizoval ani okolnosti zvýšení jeho podnikatelské činnosti a hospodářského růstu a nevymezil, v čem konkrétně bylo zapotřebí využít poradenství.

28. Využití poradenských či podpůrných služeb je zpravidla využíváno v souladu s požadavkem péče řádného hospodáře za situace, kdy řídicí orgány právnické osoby nemají samy dostatečnou kapacitu k řešení obchodního problému nebo k vyhodnocení obchodních příležitostí. Výdaje na tyto poradenské služby se však nezřídka problematicky prokazují, proto jsou na daňový subjekt kladeny zvýšené nároky na unesení důkazního břemene. Na základě uvedeného se krajský soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů o tom, že důkazní břemeno nebylo žalobcem uneseno.
29. Na uvedeném závěru ničeho nemění ani skutečnost, že žalobci nebylo umožněno realizovat jím navrhovaný důkazní prostředek, a to výsledkem jednatele dodavatele. Žalovaný odůvodnil svůj postup tím, že pokud by navržený svědek potvrdil obecná tvrzení žalobce o náplni poradenské činnosti, nic by to nezměnilo na názoru stran nevěrohodnosti předložených listinných důkazů. Žalovaný nehodnotil neuskutečněnou svědeckou výpověď, pouze na danou věc aplikoval závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23. Krajský soud neshledal v postupu daňových orgánů pochybení ani rozpor se zásadami daňového řízení či znemožnění unesení důkazního břemene žalobcem. Žalovaný s vyčerpávajícím odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že důkazní břemeno nesl žalobce a ten měl rovněž povinnost svá tvrzení doložit. Žalobce měl v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení dostatečný prostor k unesení důkazního břemene a ke splnění požadavků, které daňové orgány na žalobce kladly. Žalobci nic nebránilo náležitě specifikovat a konkretizovat předložené doklady za předpokladu, že touto dokumentací disponoval, jak sám tvrdil. Žalobce však neučinil nic, co by mohlo pochybnosti správce daně rozptýlit. Proto soud považuje za podstatné argumenty žalovaného, na základě kterých byla učiněna jeho úvaha ohledně neunesení důkazního břemene. Žalovaný vyhodnotil důkazy jako formální, neboť žalobce neprokázal, že obchodní služby proběhly tak, jak bylo prezentováno daňovými doklady a jinými písemnostmi. Daňové doklady, byť po formální stránce perfektní, nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění plnění v nich deklarovaných, pokud nejsou odstraněny pochybnosti o fakticitě průběhu a uskutečnění takových plnění. Žalovaný měl oprávněný důvod domnívat se, že další dokazování formou svědecké výpovědi jednatele dodavatele by neodstranilo pochybnosti o fakticitě plnění. Tuto fakticitu mohl kdykoliv během celého daňového řízení prokázat žalobce, ale neučinil tak, proto nebylo důvodné předpokládat, že jednatel dodavatele by na tomto stavu cokoli zvrátil.
30. Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že se v dané věci má jednat o situaci dvojího zdanění. Zdanění příjmu z činnosti u dodavatele ještě není důkazem o faktické realizaci této činnosti. Nadto nebylo v rámci daňové kontroly vedené s žalobcem prokazováno, zda došlo k zaplacení daně z příjmů za poradenské služby na straně dodavatele. Tvrzení žalobce tudíž nemá pro posuzovanou věc opodstatnění.
31. Krajský soud považuje námitku ohledně tvrzených systémových nedostatků objektivit pracovníků finanční správy za nedůvodnou. Žalobce v podané žalobě tvrdí, že jednotliví úředníci finančních úřadů jsou finančně motivováni k doměřování daní. Žalobce však zůstal v rovině tvrzení, kdy pouze vyjadřuje své ničím nepodložené domněnky. Krajský soud neshledal jakoukoliv souvislost mezi domněnkami žalobce a postupem daňových orgánů v rámci řešené věci. Důvody, pro které žalovaný nepřistoupil k provedené svědecké výpovědi jednatele dodavatele, jsou popsány výše a nelze v těchto důvodech spatřovat

jakoukoliv snahu cíleně žalobce poškodit doměřením daňové povinnosti, za které by úředníci inkasovali prémie nebo jiné finanční benefity.

32. Krajský soud neshledal důvodnou námitku, podle níž se daňové orgány dopustily nezákonného postupu, pokud žalobce před zahájením daňové kontroly nejprve nevyzvaly k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
33. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může dojít k doměření daně z moci úřední pouze na základě výsledků daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této lhůtě, může správce daně daň doměřit dle pomůcek.
34. K postupu správce daně ohledně doměření daňové povinnosti se vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, když uvedl, že „[z]ákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její dialogické či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“.
35. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39 učinil závěr, že: „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“
36. Byť z ustálené judikatury vyplývá, že prioritním postupem daňových orgánů má být vždy méně invazivní způsob zjištění a zajištění daňové povinnosti, nelze vnímat postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu jako dogma. V nyní řešené věci bylo zahájení daňové kontroly důvodné, neboť dosud nebylo možné předpokládat, že daň z příjmů právnických osob bude žalobci skutečně doměřena. S odkazem na výše uváděnou judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že nebyly naplněny podmínky pro postup podle § 145 daňového řádu, neboť na základě předložených dokladů bylo potřeba provést dokazování. Správce daně disponoval pouze obecnými indiciemi, které nedostačovaly k tomu, aby mohl přistoupit k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle předložených daňových dokladů nebyl shledán odůvodněný závěr o tom, že existuje předpoklad pro doměření daně.
37. S ohledem na výše uvedené je tvrzení žalobce o tom, že dodatečný platební výměr představuje nezákonné rozhodnutí, bezpředmětné. Jak bylo uvedeno, proces, který vydání dodatečného daňového výměru předcházel, nebyl stižen nezákonností a daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem a se zásadami daňového řízení. Pro úplnost krajský

soud odkazuje na závěry učiněné v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30, podle kterého nelze každé procesní pochybení paušálně považovat za pochybení způsobující nezákonnost rozhodnutí, jež z daného procesu vzejde. V nyní posuzované věci krajský soud shledal, že k procesnímu pochybení nedošlo, nebyly splněny zákonné podmínky pro učinění výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a správce daně souladně se zákonem zahájil daňovou kontrolu, neboť bylo zapotřebí provádět dokazování za účelem prověření skutečností tvrzených žalobcem. Lze důvodně předpokládat, že i kdyby správce daně žalobce vyzval k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání a žalobce by na tuto výzvu reagoval (příčemž by pravděpodobně setrval na svých závěrech o oprávněnosti uplatnění nákladů za poradenské služby poskytnuté dodavatelem), správce daně by s největší pravděpodobností dál prověřoval dodatečné daňové tvrzení. Meritorně by tak správce daně dospěl ke stejným zjištěním a závěrům, které učinil v rámci daňové kontroly a žalobce by se tak ocitl ve srovnatelné procesní situaci. Odkaz žalobce na rozsudek krajského soudu ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 – 29 není na řešenou věc přílehlavý.

V. Závěr a náklady řízení

38. V rámci soudního přezkumu byla posouzena zákonnost a věcná správnost žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Krajský soud učinil závěr, že závěry žalovaného ohledně správnosti a zákonnosti dodatečného platebního výměru jsou v souladu s právní úpravou.
39. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

České Budějovice 17. července 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu