



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **V. M.**
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

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

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19540/18/5200-10424-709923

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062878/14/2809-24801-609154, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za období roku 2010. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem.

2. Žalobce vytýká žalovanému, že ve svém rozhodnutí žalobci znemožnil se vyjádřit k nově zjištěným důkazům, znemožnil žalobci předložit své důkazní návrhy a podstatně tak zasáhl do žalobcových práv. Žalovaný sice zaslal žalobci nové důkazy v el. podobě, nicméně v nečitelné podobě, zároveň stanovil žalobci lhůtu 15 dní k vyjádření, kterou posléze odmítl žalobci prodloužit, a jednal tak v rozporu se zákonem.
3. Žalobce dále namítá, že správce daně nezákonně odmítl provést žalobcem navrhované výsledky svědků z důvodu, že žalobce neoznačil patřičně navrhované svědky jejich adresami. Takové jednání je podle žalobce nezákonné, když daňový řád ukládá povinnost správci daně vyzvat daňový subjekt k doplnění náležitostí návrhu, a ne jej bez dalšího odmítnout.
4. Závěrem žaloby žalobce napadá žalované rozhodnutí, jelikož dle jeho názoru správní orgán nerespektoval závazný právní názor NSS, který svým rozsudkem č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, ze dne 31. 5. 2017, zrušil rozhodnutí žalovaného v téže věci žalobce ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13874/15/5200-10424-709923, ve kterém NSS stanovil že, *„Žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv. esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.“* Tento právní názor však žalovaný vědomě nerespektoval a zatížil tak své rozhodnutí nezákonností.
5. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V případě úspěchu ve věci, uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení ve výši 13 200,- Kč.
6. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
7. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů v řízení vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.“), přičemž vycházel z následujícího skutkového stavu.
8. Dne 7. 8. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce do svých výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů zahrnul též faktury od společnosti Ellive, s.r.o., dále od společnosti CHEDOSTAV s.r.o. a společnosti BETON EXPRES MORAVA s.r.o. a od dodavatele p. K. R. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti těchto uplatněných výdajů, tudíž následně na základě zprávy o daňové kontrole vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za období roku 2010. S tímto žalobce nesouhlasil, podal odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím zamítl. Žalobce se dále obrátil žalobou na zdejší soud, který vedl řízení o této žalobě pod sp. zn. 52 Af 24/2015. Zdejší soud žalobu zamítl, na základě čehož podal žalobce kasační stížnost k NSS, který svým rozhodnutím ze dne 31. 5. 2017 zrušil rozhodnutí zdejšího soudu a zároveň také rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí zdejšího soudu tak i žalovaného je nepřezkoumatelné z toho důvodu, jelikož se žalované Odvolací finanční ředitelství nezabývalo otázkou, zda *„uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv.*

esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.“ Žalovaný se tak po zrušení svého rozhodnutí znovu věci žalobce zabýval a vydal ve zde projednávané věci žalované rozhodnutí, které žalobce napadá výše zmíněnými žalobními body.

9. Na tomto místě považuje soud za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
10. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

11. Soud by také rád upozornil, že není úkolem soudů do nekonečna opakovat, co již bylo dříve vyřčeno, odpovídat stále na otázky, na které již poskytly odpovědi správní orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Naopak je úkolem soudů vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

12. Soud tak přezkoumal napadené rozhodnutí ve světle zmíněné judikatury a v rámci žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Správci daně vznikly během daňové kontroly u žalobce důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněných daňových výdajů, když ve svém daňovém přiznání uplatnil faktury od společností Ellive, s.r.o., CHEDOSTAV s.r.o., BETON EXPRESS MORAVA s.r.o. a od dodavatele p. K. R. Oprávněností vzniku důvodných pochybností se zdejší soud již nebude zabývat, když se jimi zabýval již v rozsudku č. j. 52 Af 24/2015 – 116, a závěry zdejšího soudu potvrdil i NSS v řízení o kasační stížnosti, sp. zn. 2 Afs 160/2016, ve kterém uvedl následující: „Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Ze správního spisu (výzva ze dne 12. 12. 2012, č. j. 169533/12/273930608575) je patrné, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ho k prokázání, že stavební práce byly skutečně provedeny a stavební materiál skutečně dodán, kým a za jakých okolností. Stěžovateli tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Navrženými důkazy stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění, ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. Daňové orgány poukázaly na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech stěžovatele a velmi podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí rozebraly.“ Na základě zmíněného soud shledává za nadbytečné se opětovně otázkou důvodných pochybností zabývat a lze tedy pouze shrnout, že správci

daně vznikly důvodné pochybnosti o žalobcem uplatněných daňových výdajích, a ty tak nebyly správcem daně plně uznány.

14. Žalovaný nicméně napadá žalované rozhodnutí z důvodu, že žalovaný znemožnil žalobci se vyjádřit k nově zjištěným důkazům, znemožnil žalobci předložit své důkazní návrhy a podstatně tak zasáhl do žalobcových práv. Žalovaný sice zaslal nové důkazy v el. podobě, nicméně dle tvrzení žalobce tak učinil v nečitelné podobě a zároveň stanovil žalobci lhůtu 15 dní k vyjádření, kterou posléze odmítl žalobci prodloužit, a to mělo dle žalobce způsobit nezákonnost rozhodnutí. S takovým názorem žalobce však zdejší soud nemůže souhlasit. Žalovaný zaslal žalobci dne 3. 4. 2018 písemnost, ve které seznámil žalobce s novými skutečnostmi a úvahami, a společně k písemnosti připojil i potřebné přílohy. Toto ani není mezi stranami sporné. Sporná je otázka „čitelnosti“ těchto příloh na straně žalobce, na základě čehož také požadoval prodloužení lhůty pro vyjádření. Ze správního spisu je však patrné, že onu „čitelnost“ žalovaný prověřil poté, co mu byla doručena žádost o prodloužení lhůty, učinil o této skutečnosti úřední záznam s konstatováním, že přílohy jsou čitelné a lhůtu tak žalobci neprodloužil. Zdejší soud po prostudování správního spisu musí závěry žalovaného potvrdit. Krajský soud po přezkumu spisového materiálu musí potvrdit, že žalovaný písemností ze dne 3. 4. 2018 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval žalobce, aby se k těmto skutečnostem vyjádřil. Přílohou této písemnosti byly dvě písemnosti, jejichž čitelnost žalobce sporuje. Následně poté, co žalobce dne 19. 4. 2018, tedy poslední den lhůty, požádal o prodloužení lhůty k vyjádření právě kvůli tvrzené nečitelnosti příloh, ověřoval žalovaný čitelnost příloh na Odboru podpory zařízení – Odd. sekret. a provozního zabezpečení, o čemž svědčí úřední záznam dne 20. 4. 2018. Žalovaný tak ověřil čitelnost příloh, přičemž zjistil, že přílohy byly odeslány v čitelné formě. O tom svědčí také jejich vytištěná podoba, která je přílohou zmíněného úředního záznamu. Krajský soud má tímto za prokázané, že přílohy musely být žalobci doručeny v čitelné podobě. Žalobce navíc onu nečitelnost tvrdí až poslední den lhůty, což se krajskému soudu jeví spíše jako pouhá snaha o prodloužení lhůty k vyjádření, zvláště za situace, kdy žalobce své tvrzení ani ničím soudu nepodložil. Z pohledu krajského soudu se tak jedná pouze o spekulativní, ničím nepodložené tvrzení. Žalobní námitka, že žalovaný znemožnil žalobci se vyjádřit k nově zjištěným skutečnostem, tak nemohla být důvodná.
15. K námitce žalobce, že žalovaný pochybil, když žalobci odmítl prodloužit 15 denní lhůtu toliko z důvodu, že zákon takové prodloužení zakazuje, soud uvádí následující.
16. Daňový řád ve svém ustanovení § 115 odst. 3 ve spojení s § 36 umožňuje správci daně na žádost prodloužit jím stanovenou lhůtu. Jak správně citoval žalobce v žalobě z rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, kde je shrnuto, že: „*Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.*“ S tímto právním názorem zdejší soud v plném souhlasí, nicméně je třeba zdůraznit, že na prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu neexistuje obecně právní nárok. V daňovém řádu je zakomponovaná jistá konstrukce povinného prodloužení lhůty, a to v ust. § 36 odst. 2, který za splnění podmínek, (i) že jde o první žádost o prodloužení lhůty a (ii) jde o lhůtu správcovskou, prodlouží správce daně jím stanovenou lhůtu alespoň o dobu, která zbývá do konce stanovené lhůty. Ve zde řešeném případě poskytl správce daně žalobci lhůtu k vyjádření, která měla vypršet žalobci dne 20. 4. 2018 (pátek). Žalobce dne 19. 4. 2018 podal svou první žádost o prodloužení lhůty, a to z důvodu údajné nečitelnosti

správcem daně připojených příloh. Žalobce tak mohl legitimně očekávat prodloužení lhůty o jeden den, tudíž do 23. 4. 2018 (pondělí). Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 24. 4. 2018 rozhodl o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty s odůvodněním, že všechny přiložené přílohy jsou čitelné (viz výše). Soud shledává onu námitku tvrzeného legitimního očekávání jako čistě účelovou, když žalobce onu „nečitelnost“ příloh tvrdí až po uplynutí 14 dní ze stanovené lhůty. Lze také poukázat na skutečnost, že pokud žalobce byl opravdu v legitimním očekávání, že mu bude lhůta prodloužena do 23. 4. 2018, neučinil v této lhůtě vůči správci daně žádné vyjádření, když o jeho žádosti bylo rozhodnuto až 24. 4. 2018. Žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se tak jeví zcela účelová s úmyslem pouze protáhnout daňové řízení.

17. Krajský soud na tomto místě musí připustit, že lze spatřovat jisté procesní pochybení na straně žalovaného, pokud své rozhodnutí o zastavení řízení o prodloužení lhůty opřel pouze o argumentaci, že takové prodloužení není dle zákona možné, nicméně jak již judikoval NSS, ne všechny procesní vady nutně znamenají i vadné finální rozhodnutí ve věci. Pro zrušení napadeného rozhodnutí soudem z důvodu vad řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) musí být splněn základní zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. by se např. jednalo tehdy, pokud se mohlo odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv například tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, případně tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci na řízení (srov. *mutatis mutandis* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2006 č. j. 5 As 53/2004-96, www.nssoud.cz). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech se ale nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, dostupný rovněž na výše zmíněných [www. stránkách](http://www.strankach)). Krajský soud tak uzavírá, že ve světle výše zmíněných skutečností (čitelnost příloh, účelová žádost pro prodloužení lhůty, nepodání vyjádření ani v „legitimně očekávané“ prodloužené lhůtě) lze konstatovat, že takové žalobcem tvrzené procesní pochybení žalovaného nemělo žádný vliv na výrok žalovaného rozhodnutí, jelikož žalobce na prodloužení lhůty nemá právní nárok a ani zde neexistovaly dle názoru soudu důvody, pro které lze spravedlivě očekávat prodloužení lhůty. Krajský soud tak s odkazem na výše zmíněnou judikaturu dospěl k závěru, že žalobcova námitka není důvodná.
18. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že správce daně nezákonně neprovedl jím navrhané výslechy svědků, čímž učinil celé své rozhodnutí nezákonným. Žalobce opírá svou argumentaci o jeden z důvodů odmítnutí návrhů na dokazování, a to skutečnost, že žalobce „*ve většině případů neuvádí kontaktní adresy navrhovaných svědků*“ a že se žalovaný v přípise ze dne 3. 4. 2018 vyjádřil pouze k návrhu výpovědi p. L. B., přičemž žalobce navrhoval téměř 20 svědků k vyslechnutí. Žalobce se pak odvolává na ust. § 74 odst. 1 daňového řádu, podle kterého vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené

vady podání (neuvedení kontaktních adres) odstranil podle jeho pokynů a ve lhůtě, kterou stanoví. K tomu krajský soud uvádí, že je pravdou, že se žalovaný v přípisu ze dne 3. 4. 2018 vyjádřil k navrženým výsledkům svědků v písemnosti ze dne 18. 6. 2017 ve velmi obecné rovině, když uvedl pouze, že žalobce „*ve většině případů neuvádí kontaktní adresy navrhovaných svědků*“, nicméně rozhodným pro zde projednávanou věc je otázka, zda se s těmito návrhy žalovaný vypořádal dostatečným způsobem v rámci svého rozhodnutí nebo zda se s návrhy nevypořádal vůbec. Dle ust. § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Této své povinnosti žalovaný dostal, jelikož na první pohled je z žalovaného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný se s návrhy svědků vypořádal v dostatečné míře, a to v bodech [77] až [80] žalovaného rozhodnutí. V těchto bodech se žalovaný částečně odkázal na zprávu o daňové kontrole, konkrétně na str. 43 – 61, kde se správce daně navrženými výsledky zabýval. Dále žalovaný uvádí, že u některých svědků nebyly dostatečně označeny potřebné údaje (pí. B., p. Z., p. K., p. Č. a p. P.), dále svědci p. M. a p. K. již byli správcem daně vyslechnuti, dále p. A. nemohl mít ze své pozice zákazníka povědomí o projektu revitalizace. Stejně tak navrhovaný svědek p. C. nemohl osvědčit vztahy mezi žalobcem a Beton Express Morava, jelikož se jedná pouze o subdodavatele společnosti Beton Express Morava. Žalovaný dále uvádí k návrhům svědků p. M. a p. H., že tito byli jednateli společnosti Beton Express Morava až v období po uskutečnění transakcí s žalobcem. K navrhovaným svědkům p. MUDr. S., p. B. a p. B. žalovaný uvedl, že žalobce neuvedl, co konkrétního pro řízení by měly jejich výpovědi prokázat. K navrhovanému výsledku p. L. a p. Š. žalovaný uvedl, že transakce uskutečněné mezi žalobcem a společností GERAPPA byly dostatečně prokázány předloženými fakturami. Výsledek p. J. byl vyhodnocen též jako nadbytečný, jelikož vše již bylo prokázáno vyjádřením samotné společnosti AS Invest Praha. Krajský soud musí na tomto místě konstatovat, že se závěry daňových orgánů ztotožňuje, přičemž soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Krajský soud se tak ztotožňuje s hodnocením žalovaného a v podrobnostech odkazuje na žalované rozhodnutí, tj. body [77] až [80]. Navíc je potřeba také připomenout, že hodnocení provedených i neprovedených svědeckých výpovědí je taktéž obsáhle obsaženo na straně 43 -61 zprávy o daňové kontrole.

19. Žalovaný navíc v žalobě ani nespornuje jednotlivá hodnocení o neprovedených svědeckých výpovědích nebo důvodů pro jejich neprovedení. Žalovaný pouze obecně uvádí, že pokud daňové orgány neprovedly výsledek svědka z důvodu, že žalobce neuvedl jejich kontaktní adresu, tak měly daňové orgány vyzvat žalobce k odstranění takové vady. Žalobce nicméně v žalobě neuvádí, u kterých konkrétních svědků mělo být takto vyzváno a u kterých by mohl po výzvě uvést skutečnou kontaktní adresu. Krajský soud se tak touto námitkou mohl zabývat pouze v obecné rovině, přičemž ze správního spisu zjistil, že neuvedení kontaktní adresy bylo důvodem pro nevyslechnutí svědka v případě p. Č., p. K., pí. B., p.

Z. a p. P. V případě p. K. byl žalobce správcem daně vyzván dne 3. 7. 2013, aby uvedl potřebné údaje o navrhovaném svědkovi, což ale žalobce i přes výzvu neudělal. U p. Č. zjistil správce daně skrze Ministerstvo vnitra, že tento svědek nebyl v Cizineckém informačním systému nalezen. Dále u pí. B. bylo správcem daně zjištěno, že ta nedisponuje již platným pobytovým oprávněním na území ČR, což bylo též důvodem pro neprovedení navrhovaného výslechu p. Z. Dále správce daně provedl místní šetření na ubytovně, kde měl být ubytovaný p. P. Místním šetřením bylo potvrzeno, že pan P. pobýval na ubytovně u p. Č., nicméně se tam již nezdržuje a jiné údaje nejsou známy.

20. Z výše zmíněného je tak patrné, že vyzývat žalobce k odstranění vady, spočívající v neuvedení kontaktních adres navrhovaných svědků, by bylo zcela nadbytečné, když výzva k odstranění této vady podání by neměla žádný význam, jelikož správce daně učinil vše potřebné, aby byly potřebné údaje zjištěny. Navíc žádné konkrétní pochybení u neprovedených svědků žalobce v žalobě neuvádí a krajský soud nemůže v řízení nahrazovat funkci žalobcova advokáta a dohledávat důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2015, č. j. 5 Ads 204/2014: *„Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí.“*
21. K poslední žalobcem uplatněné žalobní námitce krajský soud uvádí, že ani tu neshledává důvodnou. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozhodnutí ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, zavázal žalovaného pro další řízení právním názorem, že *„Žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv. esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.“* Tato skutečnost také není mezi stranami sporná. Žalobce nicméně žalovanému vytýká, že zmíněný právní názor ve svém rozhodnutí zmínil pouze z formálních důvodů, ale po faktické stránce se jím nedržel, když *„se rozhodl vědomě nerespektovat závazný právní názor Nejvyššího správního soudu a v bodě 69. napadeného rozhodnutí jej zkreslil, když uvedl, že jeho úkolem je zjistit: „... zda daňovému subjektu mohly nezpochybněné výdaje stačit k dosažení celkových příjmů.“ Žalovaný ale neměl za úkol posuzovat vztah nezpochybněných výdajů k dosažení celkových ročních příjmů (že jde o roční příjmy, plyne z bodu 70. napadeného rozhodnutí), ale konkrétně posoudit zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Žalovaný tak měl posuzovat konkrétní stavební zakázku a ne srovnat celkové roční příjmy a výdaje s příjmy a výdaji jiných daňových subjektů.“* S takovým to názorem žalobce se krajský soud nemohl ztotožnit.
22. Žalovaný se v žalovaném rozhodnutí zabýval výše zmíněným závazným právním názorem NSS na stranách 16 a 17, přičemž dospěl k závěru, že ze zjištěných skutečností a z informací mu známých z jeho vlastní činnosti, lze dospět k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, jelikož správcem daně nezpochybněné výdaje vynaložené na realizaci

dotčené zakázky byly dostatečné k dosažení žalobcem deklarovaných příjmů. Jednalo se tak o úvahy vztahující se právě k posouzení tzv. esenciálních výdajů, bez kterých by nebylo možné zakázku realizovat. Žalovaný při svých úvahách vycházel ze skutečností, že správce daně žalobci neuznal přibližně 38 % žalobcem deklarovaných výdajů a že se pro žalobce na realizaci zakázky podílelo více dodavatelů (viz žalované rozhodnutí str. 16 dole), tudíž zde nejde o situaci, kdy správce daně neuzná veškeré výdaje vynaložené na realizaci dotčené zakázky, ale pouze jejich část, přičemž bylo nutné posoudit, zda tato uznaná část výdajů postačovala k realizaci zakázky. K takovému posouzení použil žalovaný poměr ročních výdajů k dosaženému ročnímu zisku u srovnatelných daňových subjektů. S tímto postupem žalovaného krajský soud v plném souhlasí. Je takřka nemožné srovnat dotčený projekt revitalizace brownfieldu s jiným obdobným projektem, jelikož každý takový projekt spočívá v jiných specifických pracích i jejich rozsahu. Krajskému soudu se tak jeví spravedlivé použít ke srovnání uplatněných výdajů na realizaci zakázky poměr ročních uplatněných výdajů u jiných srovnatelných subjektů, jelikož roční uplatněné výdaje potřebné k dosažení zisku lépe odráží průměrnou výši nutně vynaložených výdajů i na jednotlivé zakázky. Navíc NSS zavázal výslovně žalovaného posoudit, zda „*stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky*“. Žalovaný tak posoudil čtyři jiné subjekty podnikající v oboru žalobce, kteří působí ve stejné oblasti a mají srovnatelný počet zaměstnanců. U těchto subjektů žalovaný zjistil, že poměr ročních výdajů k dosaženým příjmům činí 63%, 63,1%, 68,9% a 46,4%. Tento údaj následně žalovaný srovnal s údaji žalobce a zjistil, že žalobce vykazuje obdobný poměr výdajů k dosaženým příjmům. Správcem daně nebylo ve vztahu k realizaci zakázky revitalizace brownfieldu uznáno 38 % z celkových výdajů předmětné zakázky, tudíž se nejedná o neuznání výdajů vůči hlavním dodavatelům. Navíc celkový roční poměr výdajů k dosaženým příjmům žalobce činil 63,3%, tudíž srovnatelně jako u jiných posuzovaných subjektů. Krajský soud tak dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, tedy že nebylo třeba přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Správcem daně nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly reálně stačit k dosaženým celkovým příjmům za rok 2010, z čehož logicky vyplývá, že tyto nezpochybněné výdaje mohly reálně stačit také na realizaci dotčené zakázky. Pokud by tomu tak nebylo, odrazilo by se to na celkovém ročním poměru. Celkový roční poměr výdajů k dosaženým příjmům by tak byl v nepoměru k jiným srovnatelným subjektům, což ve zde projednávané věci není. Lze tedy uzavřít, že žalovaný se ve svém rozhodnutí držel závazného právního názoru NSS, posoudil nezpochybněné výdaje žalobce za rok 2010 vzhledem k realizaci dotčené zakázky a správně dospěl k závěru, že není na místě přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek.

23. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
24. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

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 nejbližze 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 20. května 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu