



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **M. s. r. o., IČO X**
sídlem Z. 69/41, Š.
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 39978/17/5200-11431-706481,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě brojila žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 39978/17/5200-11431-706481 (dále jen „napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1786850/16/3109-50522-800412, a č. j. 1787412/16/3109-50522-800412.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Obecně uvedla, že napadá rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu, protože jej považuje za nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné. Konkrétně namítala:

a) pochybení žalovaného v daňovém řízení, zejména ve věcech důkazů. Podle žalobkyně byly správní orgány povinny vyhledávat důkazy i ve prospěch daňového subjektu, což neučinily (viz např. str. 8 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný tak porušil § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 134 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“). Žalovaný se odmítl zabývat návrhy na výslech svědků a k důkazním návrhům se v odvolacím řízení nijak nevyjádřil, pouze odkázal na rozhodnutí správce daně. Důkazy, které žalobkyně předložila, byly perfektní. Správní orgány důkazy hodnotily jednostranně, nevysvětlily, proč považovaly důkazy za nedostatečné, nekonkrétní a proč dospěly k závěru, že tyto důkazy neprokázaly tvrzené skutečnosti.

Žalobkyně dále namítala, že se správní orgány nevypořádaly s důkazy navrženými v podání žalobkyně ze dne 15. 4. 2015, konkrétně s fakturou ze dne 4. 5. 2011, č. 2011-106, a ze dne 22. 5. 2011, č. 2011-107, ze kterých vyplývá, že žalobkyně prodala knihy Zdraví díky odkyselení. Žalovaný se dále nevyjádřil k argumentaci žalobkyně článkem Mgr. H.;

b) nesprávnou úvahu o daňové uznatelnosti nákladů. Žalobkyně brojila proti tvrzení správních orgánů, že daňově uznatelné náklady musí být podloženy provedeným faktickým plněním a že pokud k realizaci plnění nedošlo, nelze náklad považovat za daňově uznatelný. Podle žalobkyně postačuje úmysl použít náklad v rámci ekonomické činnosti a není nutná vlastní realizace této činnosti;

c) neprovedení výslechu M. D. Podle žalobkyně měly správní orgány vyslechnout M. D., protože nebyl pouze jednatelem žalobkyně, ale i jejím zaměstnancem, a byl proto schopen ve věci sdělit rozhodné skutečnosti;

d) nesprávný postup a úvahu správních orgánů týkající se L. C. Podle žalobkyně správní orgány odmítly uznat náklady související s činností L. C. toliko z důvodu její pracovní neschopnosti. Skutečnost, že byla L. C. v době uskutečnění kurzů v pracovní neschopnosti, nemá na posouzení věci žádný vliv. L. C. se předmětných kurzů mohla zúčastnit, protože měla povoleny vycházky v době své pracovní neschopnosti a žalobkyně s její účastí na kurzech souhlasila.

Žalobkyně upozornila na to, že L. C. při výslechu ze dne 29. 2. 2016 nevykloučila, že bude vypovídat v budoucnu. Přesto správce daně nevyvinul žádnou snahu svědkyni znovu vyslechnout, i když žalobkyně provedení jejího výslechu opakovaně navrhovala. Žalobkyně požadovala výslech L. C. i v odvolacím řízení, žalovaný se k tomuto důkaznímu návrhu však nevyjádřil;

e) neprovedení výslechu R. T. Žalobkyně brojila proti tomu, že správní orgány nevyslechly R. T. jako svědkyni. Žalobkyně v průběhu správního řízení sdělila, kdo byl zaměstnavatelem svědkyně, správní orgány proto měly u tohoto zaměstnavatele zjistit kontaktní údaje na R. T. a následně ji vyslechnout, což neučinily;

e) neprovedení výsledku MUDr. K. Žalobkyně namítala, že v odvolání navrhovala výslech MUDr. K. ohledně skutečností týkajících se pracovní neschopnosti L. C. Žalovaný se k tomuto návrhu nijak nevyjádřil. Správce daně sice uvedl, proč neprovedl tento důkaz, ale jeho odůvodnění bylo účelové;

g) nesprávné hodnocení výsledku N. M. Žalobkyně měla za to, že správní orgány nesprávně vyhodnotily výslech N. M. jako nedostatečně průkazný a sdělené skutečnosti shledaly nekonkrétními. Správce daně argumentoval tím, že žalobkyně kladla svědkyni návodné otázky, nevysvětlil však, v čem návodnost spatřoval. Tuto úvahu učinil až žalovaný v napadeném rozhodnutí, čímž porušil zásadu dvouinstančnosti řízení.

Žalobkyně dále namítala, že správce daně neměl využít institutu dožádání, pokud měl za to, že výpověď svědkyně byla nekonkrétní. Správce daně měl povinnost svědkyni vyslechnout sám a klást jí otázky v takovém znění a rozsahu, aby mohl výpověď považovat za dostatečně konkrétní a mohl z ní vycházet;

h) nesprávné posouzení pivních etiket jako daňově neuznatelného nákladu. Žalobkyně brojila proti tomu, že se žalovaný nevyjádřil k námitce, že si správce daně v průběhu daňového řízení nevyžádal předložení smluv s obchodními partnery, faktur a dalších podkladů souvisejících s nákladem na nákup pivních etiket. Žalobkyně v této souvislosti dále žádala, aby žalovaný vyslechl osoby oprávněné jednat za příslušné pivovary a p. N., což správní orgány neučinily. Rozhodnutí správních orgánů jsou proto nepřezkoumatelná a nezákonná;

i) nesprávné posouzení výživových doplňků. Podle žalobkyně výživové doplňky sloužily při výuce L. C. a sloužily k přípravě na její budoucí činnost, „pro niž žalobce obdržel živnostenský list“. Výživové doplňky souvisely s poradenstvím zdravého životního stylu a byly použity při výuce speciálních masáží a ošetření. Všechny tvrzené skutečnosti mohla prokázat L. C., kterou však správce daně či žalovaný nezákonně nevyslechli;

j) pochybení správních orgánů v otázce jízdného (služební cesty mezi Prahou a Šumperkem). Žalobkyně namítala, že k výdajům na cestovné z Prahy do Šumperka požádal žalovaný Ministerstvo dopravy o poskytnutí informací z centralizovaného informačního systému STK u vozidla Daewo Nubira, RZ X. Na tuto výzvu reagovalo ministerstvo vyjádřením ze dne 3. 1. 2017, č. j. 8870/17, s jehož obsahem žalovaný žalobkyni nezákonně neseznámil a pouze jí zaslal výzvu ze dne 28. 7. 2017, ve které na vyjádření Ministerstva dopravy jako na důkaz odkazoval.

Podle žalobkyně žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že vozidlo žalobkyně nemohlo ujet tolik kilometrů, kolik žalobkyně vykazala. K odstranění pochybností o této skutečnosti předala žalobkyně žalovanému kupní smlouvu na vozidlo Daewo Nubira, RZ X, ze dne 18. 11. 2014, ze které plyne, že předmětné vozidlo mělo dlouhodobou poruchu hlavního počítadla kilometrů. V kupní smlouvě tak nebylo možné uvést přesný stav kilometrů, přibližný údaj žalobkyně pouze odhadovala. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že žalovaný tento důkaz při posouzení výdajů na cestovné nijak nezohlednil;

k) nesprávné posouzení dalších nákladů. Podle žalobkyně žalovaný nevysvětlil, proč nepovažoval relaxační světlo za věc používanou při výuce masážních a relaxačních technik a nevycházel z toho, že bylo plánováno pro klienty připravovaného kosmetického salonu.

Žalobkyně dále nesouhlasila s tím, jak se žalovaný vypořádal s daňovou uznatelností nákladů na ubytování, energii, plyn, nájemné, kauci a rezervační poplatky. Žalovaný sice

uznal, že M. D. vykonával pracovní cesty ze Šumperku do Prahy a zpět, ale následně neuznal náklady na přespání v Praze jako náklady související s ekonomickou činností žalobkyně, což považovala žalobkyně za absurdní. Žalobkyně udělila M. D. souhlas s vysíláním na pracovní cesty do Prahy a s tím, že si zaměstnanec zajistí ubytování, které žalobkyně následně proplatí, jednalo se tak o daňově uznatelné náklady. Žalobkyně „na podporu těchto tvrzení navrhovala určité důkazy“, se kterými se správní orgány nevypořádaly, navržené výsledky svědků neprovedly, čímž znemožnily žalobkyni unést důkazní břemeno;

l) vady daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole, procesní pochybení. Žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože správní orgány nepopsaly přesně, jak měla žalobkyně ovlivňovat délku daňové kontroly. Správní orgány dále dospěly k nesprávnému závěru, že u projednání zprávy o daňové kontrole postačuje přítomnost zástupce daňového subjektu a není nutná přítomnost jednatele společnosti za situace, že správce daně komunikoval i s tímto jednatelem.

Žalobkyně dále brojila proti tomu, že správce daně ukončil projednání zprávy o daňové kontrole násilným způsobem. Žalobkyně navrhované termíny jednání neodmítla, ale omluvila se z nich. Správce daně tyto omluvy neshledal důvodnými a argumentoval tím, že na jednání do Šumperka v požadovaný termín mohl dojet jiný zástupce žalobkyně na základě substituční plné moci. S řešením navrhovaným správcem daně žalobkyně nesouhlasila, protože jej nebylo možné uskutečnit kvůli velké vzdálenosti mezi Prahou a Šumperkem.

Žalobkyně dále měla za to, že v případě, že existoval dvojí výklad právní normy, měly správní orgány zvolit výklad pro žalobkyni příznivější;

m) ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti. Podle žalobkyně byly dodatečné platební výměry nezákonné, protože správce daně nevyčkal na vyřízení stížnosti žalobkyně a již před tím ukončil daňovou kontrolu. Žalobkyně odkázala na vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 22. 11. 2016 a ze dne 24. 10. 2016, přičemž v prvním vyřízení žalovaný dospěl k závěru, že byla žádost o prošetření důvodná. Správce daně tak vydal dodatečné platební výměry nezákonně, ukončil-li daňovou kontrolu před 22. 11. 2016, kdy žalovaný shledal, že byla žádost o prošetření důvodná;

n) vady týkající se zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně namítala, že správce daně vedl pouze jednu daňovou kontrolu, která měla být ukončena toliko jednou zprávou o daňové kontrole. Pokud správce daně vydal dvě zprávy o daňové kontrole, jednal v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně doplnila, že správce daně s ní nezákonně neprojednal zprávu o daňové kontrole na DPH;

o) nemožnost nahlédnout do správního spisu. Žalobkyně brojila proti tomu, že správní spis byl nepřehledný, proto žalobkyni nebylo umožněno do něj jako celku nahlédnout;

p) podepsání dokumentů nesprávnými osobami. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že ji správní orgány neseznámily s podpisovými řády a dokumenty nepodepisovala osoba s pověřením.

C. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl. K jednotlivým žalobním námitkám se vyjádřil takto:

4. ad a) K výsledkům svědků žalovaný sdělil, že v napadeném rozhodnutí vždy jednoznačně uvedl, z jakého důvodu považoval jejich výslech za nadbytečný. Učinil tak v napadeném rozhodnutí výslovně, jako např. v bodě [193], nebo odkazem na obsah zprávy o daňové kontrole, s jejímž obsahem se žalovaný z většiny ztotožnil (viz bod [51]). Navrhované svědecké výpovědi dalších svědků vzhledem k předloženým důkazům a zjištěním správce daně nebyly s to osvědčit, že byly splněny podmínky pro zahrnutí příslušných nákladu mezi daňově uznatelné náklady.
5. ad b) Podle žalovaného nelze daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZoDP“) prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení. Je potřeba, aby vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícím z určitého právního předpisu (obchodní zákoník, atd.). Pokud poplatník zaúčtuje do svého účetnictví na vrub nákladu fakturu za určitou službu nehmotné povahy a v návaznosti na uzavřenou smlouvu neprokáže, zda tato služba byla fakticky provedena a v čem konkrétně spočívala, správce daně posoudí takto zaúčtovaný náklad jako dobrovolné plnění, tedy jako náklad daňově neuznatelný. Vynaložené výdaje musí být prokázány jednoznačným způsobem, musí vytvářet důvěryhodný obraz o celé transakci, současně musí být známa identita poskytovatele. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byt formálně správného, daňového dokladu;
6. V posuzované věci správce daně zkoumal, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zh) ZoDP. Správce daně zkoumal, zda žalobkyni takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 d. ř. prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Vzhledem k průběhu daňového řízení, předloženým důkazním prostředkům a zjištěním správce daně správní orgány uzavřely, že v průběhu daňového řízení žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by mohly být prokázány deklarované náklady a jejich oprávněnost zaúčtování v uvedené výši. Tuto skutečnost žalobkyně neprokázala ani v odvolání (viz bod [53] až [129] a bod [145] až [201] napadeného rozhodnutí).
7. Správní orgány považovaly uplatněné náklady za daňově neuznatelné z následujících důvodů: Faktury na kosmetický materiál byly vystaveny na L. C. nebo na Ing. P. D., nebo byla jako odběratel sice označena žalobkyně, ale s poznámkou, že konečným příjemcem je L. C. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neprovozovala masérskou a kosmetickou činnost a uplatnila náklady na běžný spotřební materiál využitelný pro osobní potřebu, podléhající lhůtám minimální doby trvanlivosti. Předložené certifikáty z účasti na kurzech se týkaly pouze L. C. jako fyzické osoby, navíc některé kurzy byly konány v době její pracovní neschopnosti. Žalobkyně chtěla činnost směřující k založení kosmetického studia prokázat na základě obecné nedatované nabídky realitní kanceláře na pronájem zařízení kosmetického studia, což podle žalovaného nebylo dostačující. Žalobkyně tedy neprokázala, že by předmětné náklady byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmu žalobkyně, když jejími jedinými příjmy byly příjmy ze softwarové činnosti vykonávané Ing. P. D.
8. K prodeji knih „Zdraví díky odkyselení“ žalovaný dodal, že se týkaly nikoli masérské či kosmetické činnosti, ale výživového poradenství, jehož provozování žalobkyně rovněž neprokázala. K provozování této činnosti neměla žalobkyně živnostenské oprávnění a neměla ji zapsanu v obchodním rejstříku jako předmět podnikání.

9. ad c) Žalovaný uvedl, že důvodem pro neprovedení svědecké výpovědi Ing. P. D. byla skutečnost, že byl navržený svědek současně jednatelem žalobkyně. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani to, že byl Ing. D. současně veden i jako zaměstnanec žalobkyně.
10. ad d) Podle žalovaného závěr o neuznání příslušných nákladů jako nákladů daňově uznatelných neučinily správní orgány pouze na základě toho, že L. C. byla v době konání některých seminářů uznána práce neschopnou a tudíž se příslušných seminářů nemohla účastnit. Správní orgány došly k tomuto závěru po posouzení všech předložených důkazních prostředků a zjištění ve vzájemné souvislosti.
11. Správce daně L. C. dvakrát předvolal jako svědkyni k podání svědecké výpovědi; poprvé se ke svědecké výpovědi bez omluvy nedostavila, podruhé odepřela výpověď v souladu s § 96 odst. 2 d. ř. z důvodu možného způsobení nebezpečí trestního stíhání osobě blízké. Za této situace nelze správci daně přičítat k tíži, že opakovaně neprovedl výslech L. C. a akceptoval její odmítnutí výpovědi. Žalovaný dále upozornil na to, že L. C. byla jednatelkou žalobkyně od 13. 2. 2008 do 18. 10. 2012, tj. při daňové kontrole byla posuzována zdanitelná období, kdy byla jednatelkou žalobkyně.
12. ad g) K výslech svědkyně N. M. žalovaný uvedl, že se jednalo pouze o jeden ze skupiny důkazních prostředků, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že náklad na pořízení loga byl nákladem sloužícím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vázících se k podnikatelské činnosti žalobkyně (viz body [99] až [101] a [189], [190] napadeného rozhodnutí).
13. ad h) K výslechu J. N. žalovaný sdělil, že pokud by ji vyslechl, zjistil by pouze, jaké druhy pivních etiket případně J. N. žalobkyni dodala. Tato skutečnost by však nebyla způsobila prokázat, zda a jak je žalobkyně použila ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZoDP.
ad l-n) Žalovaný uvedl, že shodné námitky vypořádal v bodech [203 až 218] žalobou napadeného rozhodnutí, proto na ně odkázal.
ad o) Námitku nepřehlednosti daňového spisu a neumožnění nahlédnutí do něj žalobce vypořádal v bodech [221] až [226] žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně žádným způsobem neomezil právo žalobkyně nahlédnout do daňového spisu, naopak vyhověl žádostem o nahlížení do spisu v termínech navržených žalobkyní a v souladu se zásadou součinnosti o tom zaslal žalobkyni sdělení.
ad p) Žalovaný sdělil, že námitku týkající se podpisu úřední osoby vypořádal v bodech [227] až [229] napadeného rozhodnutí. Z vypořádání odvolací námitky jasně vyplývá, že předmětné dodatečné platební výměry a zprávy o daňové kontrole byly podepsány oprávněnými osobami. K prokázání toho, které osoby a z jakého důvodu uvedené listiny podepsaly, je součástí správního spisu podpisový řád správce daně, který je veřejně přístupný. Žalovaný proto nemusel doplnit dokazování, neboť závěr, že listiny byly podepsány oprávněnými úředními osobami, plně dokládají podklady založené ve správním spisu, které jsou navíc veřejné.

D. Replika žalobkyně

14. Žalobkyně k vyjádření žalovaného uvedla, že správce daně žalobkyni v podstatě potrestal za to, že jí – ne její vinou - nevyšel podnikatelský záměr a zamýšlená ekonomická činnost. Okolnosti, pro které nedošlo k realizaci plánované ekonomické činnosti, žalobkyně nemohla jakkoliv ovlivnit, a správní orgány měly tuto skutečnost zohlednit. Podle

žalobkyně, i kdyby se jednalo o okolnosti, které by závisely na její vůli, tak i přesto by měla v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 15. 9. 2017, C-263/11) nárok na odpočet daně a na daňovou uznatelnost vynaložených nákladů.

15. Žalobkyně v posuzované věci prokázala, že k realizaci zamýšlené ekonomické činnosti učinila aktivní kroky. Předložila správci daně živnostenský list s předmětem podnikání „masérské, rekondiční a regenerační služby“, tento předmět podnikání měla uvedený v obchodním rejstříku. Dále žalobkyně požadovala vytvořit logo (dodavatel N. M.), zaměstnankyně L. C. se účastnila odborného semináře za účelem prohloubení své kvalifikace pro výkon ekonomické činnosti žalobkyně (dodavatel V. M.), navštěvovala i příslušné kurzy (dodavatelé S. B., Mgr. D. H.). Žalobkyně zakoupila výživové doplňky relevantní pro výkon k výkonu plánované ekonomické činnosti (jejich dodavatelem byla V. Š.). V neposlední řadě žalobkyně správci daně předložila konkrétní nabídku pronájmu prostor určených k podnikání právě k této činnosti.
16. Doplnila, že správce daně podal na žalobkyni trestní oznámení, které je datováno 28. 4. 2017 a které bylo Okresnímu státnímu zastupitelství v Šumperku doručeno dne 2. 5. 2017. Trestní oznámení bylo podáno ještě v rámci neskončeného odvolacího daňového řízení. U příslušného státního zastupitelství byla věc vedena pod sp. zn. ZN 101/2017 a u Policie ČR, KŘP Olomouckého kraje, Územního odboru Šumperk, OHK, SKPV Šumperk, pod sp. zn. KRPM-66236/TČ-2017-140981. Z trestního řízení je patrna účelovost tvrzení správce daně k důvodům neprovedení svědeckých výsledků v rámci daňového řízení. Osoby, které žalobkyně navrhovala vyslechnout v rámci daňového řízení, byly bez jakýchkoli překážek vyslechnuty v rámci řízení trestního. Důvod, proč stejně nepostupoval správce daně a neprovedl jejich svědecké výpovědi k návrhu žalobkyně, je nejasný.

E. Replika žalovaného

17. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly, zda a jakým způsobem učinila kroky, jež by vedly k započetí podnikatelského záměru. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně byla analýza software, k záměru nové podnikatelské činnosti předložila žalobkyně pouze obecné dokumenty, které nedokládaly, že náklady použila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Sama žalobkyně potvrdila, že předmětnou ekonomickou činnost nikdy nerealizovala.
18. K svědecké výpovědi R. T. sdělil, že její výslech žalobkyně nenavrhl v průběhu odvolacího řízení. Pokud chtěla výslech provést, měla žalobkyně povinnost sdělit potřebné údaje o této osobě spolu s informací o tom, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit.

F. Relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu

19. Ze správního spisu vyplynuly pro rozhodnutí věci tyto relevantní skutečnosti.
20. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 7. 11. 2013. Předmět a rozsah kontroly a doměřovacího řízení vymezil tak, že se jedná o daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. až 4. čtvrtletí 2012.
21. Dne 3. 10. 2016 zaslal správce daně zástupci žalobkyně vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole. V ní uvedl, že žalobkyně byla dne 13. 8. 2014 a 16. 11. 2015 seznámena

s výsledky kontrolního zjištění. K těmto výsledkům kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila dne 15. 4. 2015, 22. 1. 2016, 30. 3. 2016 a 28. 4. 2016, aniž by na základě těchto vyjádření správce daně jakkoli změnil výsledky kontrolního zjištění. Následně hodlal správce daně projednat zprávu o daňové kontrole, což z důvodu jednání žalobkyně nebylo možné. Správce daně ve vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole vysvětlil genezi pokusů o projednání zprávy o daňové kontrole a sdělil, proč omluvy z jednání, která se měla konat dne 26. 9. a 29. 9. 2016, nepovažoval za důvodné. Správce daně uvedl, že žalobkyně jednala v rozporu se zásadou spolupráce a v rozporu s § 86 odst. 1 d. ř., a proto měl za to, že byly naplněny podmínky pro použití postupu dle § 88 odst. 5 d. ř. a zprávu o daňové kontrole doručil žalobkyni do vlastních rukou.

22. Přílohou vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole byla zpráva o daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období od ledna 2011 do prosince 2012.
23. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 4. 10. 2016 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 1786850/16/3109-50522-800412, kterým podle ZoDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 d. ř. z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o částku 140 220 Kč a současně rozhodl, že žalobkyni vznikla podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 28 044 Kč. Téhož dne vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 1787412/16/3109-50522-800412, kterým podle ZoDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 d. ř. z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 93 100 Kč a současně rozhodl, že žalobkyni vznikla podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 18 620 Kč.
24. Proti platebním výměrům brojila žalobkyně blanketním odvoláním ze dne 3. 11. 2016, které dne 5. 12. 2016 doplnila.
25. V úředním záznamu ze dne 11. 1. 2017 správce daně uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení opětovně navrhla výslech svědkyně R. T., zaměstnankyně realitní kanceláře C. X R. X, N. P. 1071/17, P. 1, bez uvedení bližšího kontaktu. Správce daně na internetové stránce www.x.cz zjistil, že pod odkazem „seznam makléřů“ není paní T. uvedena, pod odkazem „seznam kanceláří“ nebyla uvedena kancelář C. X R. X.
26. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 9. 2017 rozhodnutí správce daně ze dne 4. 10. 2016 změnil takto:
27. „I. Napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, č. j. 1786850/16/3109-50522-800412, ze dne 4. 10. 2016 se po provedeném řízení mění tak, že částka doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 140 220 Kč se mění na částku 185 250 Kč a současně se mění částka penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 28 044 Kč na celkovou částku 37.050 Kč.
28. II. Napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, č. j. 1787412/16/3109-50522-800412, ze dne 4. 10. 2016 se po provedeném odvolacím řízení mění tak, že částka doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 93 100 Kč se mění na částku 134 710 Kč a současně se mění částka penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 18 620 Kč na celkovou částku 26 942 Kč“.

G. Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2004 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
30. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila zcela obecnou námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž závažnou vadou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by musel rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit.
31. Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaná v rozhodnutí vypořádala se všemi okolnostmi, které uplatnila žalobkyně, a zda srozumitelným způsobem uvedla, jaké skutečnosti vzala při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčila, jakými úvahami byla ve svém rozhodování vedena, o které důkazy opřela svá skutková zjištění a které důvody ji vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
32. Krajský soud vycházel z výše uvedených závěrů a ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, a uvádí, že nyní posuzovaná rozhodnutí správních orgánů tyto základní obsahové náležitosti splňují. Z odůvodnění těchto rozhodnutí je možné zjistit, jakými úvahami byly správní orgány ve své rozhodovací činnosti vedeny, jakými skutečnostmi se zabývaly a jaké důvody je vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadených rozhodnutích. Z rozhodnutí lze zjistit závěry, které žalovaná ve vztahu k uplatněným námitkám žalobkyně zaujala a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěla. Žalobkyně ostatně s těmito závěry v podané žalobě polemizuje, což by nebylo možné, pokud by vydané rozhodnutí bylo vadou nepřezkoumatelnosti zatíženo.
33. Otázka správnosti jednotlivých závěrů žalované nesouvisí s přezkoumatelností či nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, nýbrž je předmětem posouzení jeho zákonnosti, kterému se bude krajský soud věnovat v další části odůvodnění tohoto rozsudku.
34. Krajský soud se zabýval rozhodnutími správce daně i žalovaného a má za to, že z nich jsou seznatelné úvahy, na základě kterých věc posoudili. Tyto úvahy jsou dle krajského soudu přezkoumatelné, což vyplývá mimo jiné i z toho, že s jednotlivými závěry správních orgánů žalobkyně polemizuje a v žalobě je vyvrací.
35. Namítanou nepřezkoumatelnost tedy krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.
- Ad a) Pochybení žalovaného v daňovém řízení, zejména ve věcech důkazů.
36. Krajský soud se po přezkoumání postupu správních orgánů v daňovém řízení neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že žalovaný neprováděl důkazy v její prospěch. Z předloženého

spisu vyplývá, že se správní orgány posuzovanou věcí podrobně zabývaly, jednaly v souladu s daňovým řádem a zachovaly všechna procesní práva žalobkyně. Jednotlivým svědkům se krajský soud vyjádří konkrétně v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

37. Při posouzení žalobní námitky a) se krajský soud nejprve zabýval otázkou přenášení důkazního břemene v daňovém řízení. K tomu sděluje, že daňový řád obsahuje pravidla ustanovující, komu ve které fázi daňového řízení náleží důkazní břemeno. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takoveto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt.
38. V daňovém řízení proto leží důkazní břemeno zejména na daňovém subjektu, přičemž dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Povinnosti daňového subjektu tak nelze přenášet na správce daně a není možné s odkazem na § 92 odst. 5 d. ř. dovozovat, že je to správce daně, kdo je povinen tvrzené skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky NSS 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).
39. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63). V posuzované věci správce daně v průběhu daňového řízení sdělil žalobkyni, o kterých skutečnostech má pochybnosti. Žalobkyně proto následně navrhla provedení důkazů, jimiž hodlala skutečnosti, uvedené ve zpochybněných daňových dokladech, prokázat. Tyto důkazy správce daně buď provedl a podrobil novému hodnocení, či vysvětlil, proč navržené důkazy neprovedl. To, že se následně konkrétní hodnocení důkazů správcem daně lišilo od hodnocení žalobkyně, nelze hodnotit jako pochybení správce daně.
40. Krajský soud má v posuzované věci za to, že správní orgány nejednaly v rozporu s § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 134 odst. 1 d. ř. Ze správního spisu se nepodává, že by jednaly nezákonně, porušovaly procesní práva žalobkyně, či v rozporu se zákonem odmítaly provést důkazy, které by svědčily ve prospěch žalobkyně. Správní orgány hodnotily provedené důkazy odlišně než žalobkyně, to však samo o sobě nevede k nezákonnosti jejich rozhodnutí. Tím, zda úvaha správních orgánů byla správná a zda správní orgány řádně odůvodnily, proč některé z důkazů neprovedou, se bude krajský soud zabývat v dalších částech odůvodnění tohoto rozsudku.
41. Žalobkyně dále tvrdila, že se správní orgány nevypořádaly s důkazy navrženými v podání žalobkyně ze dne 15. 4. 2015, konkrétně s fakturou ze dne 4. 5. 2011, č. 2011-106, a ze dne 22. 5. 2011, č. 2011-107, ze kterých vyplývá, že žalobkyně prodala knihy „Zdraví díky

odkyselení“. K tomu krajský soud uvádí, že se tvrzení žalobkyně nezakládá na pravdě. S uvedenými důkazy se žalovaný vypořádal v bodě [160] napadeného rozhodnutí.

42. Žalobkyně dále brojila proti tomu, že se žalovaný nevyjádřil k argumentaci žalobkyně článkem Mgr. H. Krajský soud v této námitce uvádí, že správní orgány mají povinnost vypořádat se s důkazními návrhy, provést hodnocení důkazů, případně vysvětlit, proč důkaz neprovedly. Nemají povinnost se však vyjadřovat k odkazům na odborné články či vyjádření, jelikož se nejedná o důkaz, ale toliko o podklad, který má argumentačně podpořit tvrzení daňového subjektu. Za této situace správní orgány nepochybily, pokud neprovedly rozbor či argumentačně nevyvracely tvrzení uvedená v odborném článku.
43. Žalobkyně dále obecně namítala, že se žalovaný nezabýval navrženými svědky. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, proč neprovedl výsledky L. C. a M. D. Co se týče ostatních svědků, žalovaný odkázal v bodě [51] napadeného rozhodnutí plně na zprávu o daňové kontrole správce daně. Krajský soud podrobně zkontroloval, zda se správce daně zabýval u všech navržených svědků tím, proč je nevyslechl, a zjistil, že správce daně neopomenul ani jednoho ze svědků, které žalobkyně uvedla v tabulce, která byla přílohou doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2016. Krajský soud při posouzení této námítky vycházel z ustálené judikatury správních soudů, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně a odvolacího orgánu je třeba vykládat jako jeden celek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016. č. j. 1 As 46/2016-24). Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [51] výslovně odkázal na vypořádání správce daně, tedy neopomenul se danou otázkou zabývat, neměl mu krajský soud co vytknout. Žalovaný byl oprávněn odkázat na zprávu o daňové kontrole, pokud v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že se závěry správce daně ztotožňuje. K jednotlivým svědkům se krajský soud vyjádří při vypořádání dalších žalobních námitek.

Ad b) Daňově uznatelné náklady

44. Krajský soud se dále zabýval povahou daňově uznatelného nákladu. V posuzované věci je předmětem sporu zejména to, zda žalobkyně doložila a prokázala, že oprávněně zahrнула výdaje do výdajů ve smyslu § 24 ZoDP, podle něhož *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
45. Z uvedeného ustanovení pro posuzovanou věc vyplývá, že pokud žalobkyně zaúčtovala do svého účetnictví fakturu za určitou službu, měla povinnost prokázat, v čem předmět této faktury souvisel s podnikáním žalobkyně. Při prokazování uskutečnění výdaje je třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním dle daňových dokladů. Krajský soud odkazuje například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, podle kterého „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o

uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Předložení formálně bezvadného dokladu totiž ještě neprokazuje, že se jednalo o fakturu týkající se nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení prokazatelných příjmů.

46. Výdaje podle § 24 odst. 2 ZoDP jsou podmíněny činností daňového subjektu, žalobkyně tak měla povinnost prokázat příčinnou souvislost mezi výdaji a konkrétní činností. K § 24 ZoDP se vyjádřil Nejvyšší správní soud a např. v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, vyslovil, že: „Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů“.
47. Žalobkyně za předmětná zdaňovací období uplatňovala jako daňově uznatelné např. náklady za nákup vzorků pivních etiket, kosmetický materiál, náklady na kurzovné apod., přičemž hlavní náplní činnosti žalobkyně bylo poskytování softwarových služeb. Správci daně tak opodstatněně vznikly pochybnosti o tom, že se jednalo o daňově uznatelné náklady, proto žalobkyni vyzval k vyvrácení těchto pochybností, které řádně popsal.
48. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006-37, „rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázány s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka“. Z uvedeného vyplývá, že správní orgány se musí vždy zabývat tím, zda existuje u výdaje souvislost s příjmy či činností subjektu. Jinak by došlo k absurdní situaci, že by daňové subjekty jako výdaj podle § 24 ZoDP uplatňovaly jakékoli výdaje, s jejich činností nijak nesouvisející, jak se dle žalovaného stalo u žalobkyně. Krajský soud se tak neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že postačuje pouhý úmysl použít výdaj v rámci ekonomické činnosti. Žalobkyně měla povinnost prokázat příčinnou souvislost mezi výdaji a danou ekonomickou činností, což neučinila. Krajský soud se s ohledem na shora uvedené neztotožňuje s názorem žalobkyně, že postačuje toliko úmysl využít výdaj v rámci ekonomické činnosti a není rozhodné, zda k uskutečnění této činnosti došlo.
49. Žalobkyni však krajský soud přisvědčil v tom, že za určitých podmínek je možné uznat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů i výdaje, které nebyly zhodnoceny a nepřinesly odpovídající příjem v případě, že musel podnikatel upustit od podnikatelského záměru. Žalobkyně odkazovala v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 2 Afs 46/2012-46, ve kterém druhý senát Nejvyššího správního soudu vycházel ze závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyslovených v usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS. V tomto usnesení rozšířený senát skutečně uvedl, že pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů není rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Vysvětlil, že nelze rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené

podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevýhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání podle § 7 ZoDP.

50. Žalobkyně v posuzované věci však nereprodukovala další části rozsudku druhého senátu. Druhý senát odkazoval na další části usnesení rozšířeného senátu, podle kterého i za těchto okolností nelze uznat jakékoli náklady jako náklady podle § 7 ZoDP. Tyto náklady musejí naplňovat obecné podmínky stanovené v § 23 a § 24 ZoDP. Jako výdaje ve smyslu § 7 ZoDP jsou tedy uznatelné pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (viz též nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000). Rozšířený senát se zabýval shodnou situací jako v posuzované věci, kdy podnikateli podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným. *„V takovém případě je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Je tedy třeba vymezit prostor, v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům“.* V případě, že podnikatelský záměr nebyl ještě zcela uskutečněn a jeho reálnost tak nelze dovozovat z příjmů vzešlých v návaznosti na něj, je potřeba reálnost podnikatelského záměru posoudit na základě jiného kritéria. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu za vhodný indikátor skutečné existence podnikatelského záměru pokládá fakt, že daňový subjekt již prokazatelně alespoň započal s uskutečňováním podnikatelského záměru.
51. Druhý senát proto uzavřel, že *„v obecné rovině jsou tedy výdaje související s podnikatelským záměrem, který nevyšel, daňově relevantní. Je ovšem na daňovém subjektu, aby podle § 31 odst. 9 starého daňového řádu zejm. prokázal, že náklady byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou skutečné, přiměřené a mezi výdaji a předpokládanými příjmy existuje přímý vztah“.* Ze shora uvedených závěrů druhého senátu a rozšířeného senátu vycházel krajský soud v posuzované věci a neshledal důvod se od nich odklonit.
52. Krajský soud při řešení otázky, zda náklady souvisely s ekonomickou činností žalobkyně, zdůrazňuje zcela zásadní skutečnost, a to že žalobkyně měla sice v obchodním rejstříku zapsán předmět činnosti: masérské, rekondiční a regenerační služby, ale tuto činnost, kterou si nechala do obchodního rejstříku zapsat již dne 13. 2. 2008 (a vymazala ke dni 8.

11. 2012), nikdy nevykonávala. Za 4,5 roku tedy žalobkyně nevyvíjela v tomto oboru žádnou činnost.

53. Jak vyplývá ze správního spisu a z výpisu z obchodního rejstříku, v období od 10. 7. 2006 do 1. 12. 2012 měla žalobkyně zapsán předmět činnosti maloobchod provozovaný mimo řádné provozovny, v období od 9. 11. 2007 do 1. 12. 2012 poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software. Z předložených podkladů vyplynulo, že softwarové poradenství žalobkyně skutečně poskytovala, tuto skutečnost žádá ze stran nečinila spornou. Správní orgány tak rozhodovaly za situace, kdy žalobkyně ve skutečnosti vykonávala toliko technickou činnost nijak nesouvisející s masérskými, rekondičními a regeneračními službami, předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby měla sice zapsaný v obchodním rejstříku, ale nikdy jej nerealizovala. Za této situace měly správní orgány povinnost velmi striktně posuzovat, zda lze uplatněné náklady považovat za daňově uznatelný výdaj či nikoli a zda souvisely s ekonomickou činností žalobkyně.
54. Krajský soud zjistil, že žalobkyně k prokázání, že náklady na výživové doplňky, logo a kurzy souvisely s její ekonomickou činností, předložila výpis z obchodního rejstříku, ve kterém měla mimo jiné uveden předmět činnosti: masérské, rekondiční a regenerační služby. Dále předložila živnostenské oprávnění vystavené na L. C. a faktury za kurzy relaxačních a masážních technik, masáží shiatsu, nabídku realitní kanceláře na zavedené kosmetické studio a současně žalobkyně žádala provedení výsledku realitní makléřky T. a N. M. Správní orgány se uvedenými důkazy zabývaly jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí. Správce daně vysvětlil, že předložený živnostenský list a další doklady byly vystaveny na fyzickou osobu, ne na žalobkyni. K předloženému e-mailu od realitní makléřky a inzerátu na zavedené kosmetické studio uvedl, že není zřejmé, z jakého období pocházejí, nelze zjistit, kdy byla nabídka učiněna. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vysvětlil, že tvrzený kosmetický materiál na školení a výuku paní C. představoval spotřební materiál využitelný pro osobní spotřebu, podléhající lhůtám minimální doby trvanlivosti. Certifikáty z účasti na kurzech byly vystaveny na paní C. jako fyzickou osobu, navíc některé byly konané v době její pracovní neschopnosti. Žalovaný také argumentoval tím, že ačkoli měla žalobkyně uveden v obchodním rejstříku jako předmět podnikání masérské, rekondiční a regenerační služby, tuto činnost od roku 2008 nikdy nevykonávala. Měl dále za to, že pouhá nedatovaná nabídka k pronájmu kosmetického studia taktéž neprokazuje, že žalobkyně činila veškeré kroky k provozu kosmetického studia. Žalobkyně v daňovém řízení předložila inzerát na zavedené kosmetické studio, z něhož vyplývá, že činnost studia mohla pokračovat okamžitě, bez dlouholetých příprav, přičemž žalobkyně řádně nezdůvodnila, proč tuto nabídku nevyužila. Inzerát a e-mail s komunikací mezi žalobkyní a realitní makléřkou proto žalovaný nepovažoval za jednoznačný důkaz. Taktéž prodej dvou knih „Kniha zdraví díky odkyselení“ nepovažoval žalovaný za důkaz o uznatelnosti příslušných nákladů.
55. Krajský soud se tak ztotožňuje se správními orgány, že žalobkyně předložila pouze několik důkazů, které ve vzájemné souvislosti bez pochybností neprokazovaly, že činila dostatečné množství cílených kroků vedoucích k realizaci podnikatelského záměru a z konkrétních, jednoznačných a prokázaných důvodů musela od zamýšleného podnikatelského záměru upustit. Za okolnost, která realizaci záměru neočekávaně zmařila, nelze považovat ani nemoc L. C. L. C. absolvovala kurzy již v letech 2005-2010, živnostenské oprávnění na danou činnost měla jako fyzická osoba od roku 2007 a předložené důkazy nevypovídaly o

tom, že kosmetické studio již bylo připraveno k realizaci a toliko náhlá nemoc L. C. jeho provoz znemožnila.

56. Krajský soud zdůrazňuje, že rozhodovanou věc je třeba posuzovat v širších souvislostech, a to zejména s ohledem na to, že žalobkyně dlouhodobě a prokazatelně poskytovala toliko softwarové poradenství. Provoz kosmetického salonu s touto činností nijak nesouvisel, dosavadní činnost nerozvíjel. Jednalo se tak o zcela odlišný podnikatelský záměr, pro jehož realizaci učinila žalobkyně tak málo kroků, že se krajský soud ztotožňuje s pochybnostmi správních orgánů. Navíc ani předložené důkazy s jistotou neprokazovaly, že žalobkyně podnikatelský záměr skutečně hodlala realizovat. Neexistuje žádná písemná komunikace mezi realitními makléři a žalobkyní kromě jednoho nedatovaného e-mailu, neexistují rezervační smlouvy, žalobkyně nepředložila údajně realizované logo kosmetického salonu ani nepopsala jeho vzhled. I kdyby k jednání s realitními kanceláři došlo, neexistuje ani jeden výsledek těchto jednání, který by prokazoval závazné kroky k pronájmu kosmetického studia. Krajský soud má za to, že žalobkyní předložené důkazy byly velmi kusé a současně byly řádně zpochybněny správcem daně.
57. Pro správce daně bylo však rozhodné, že žalobkyně – ač má v obchodním rejstříku předmět podnikání masáže – tuto činnost nikdy nevykonávala. Pokud by správce daně měl přistoupit na tvrzení žalobkyně, že činila kroky k otevření kosmetického salonu, krajský soud zjistil, že neexistuje souvislý řetězec tvrzení, které by mohly záměr žalobkyně potvrdit. Pro úplnost krajský soud dodává, že správní orgány nikdy nepopíraly, že se L. C. mohla kurzů účastnit, ale zpochybnila souvislost výdaje s ekonomickou činností žalobkyně, s čímž se krajský soud ztotožňuje.
58. V rámci této námitky odkazovala žalobkyně na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr), konkrétně na rozsudek ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*. Krajský soud předně upozorňuje, že se tento rozsudek týká odpočtu DPH. Podle tohoto rozsudku se obecný princip neutrality DPH posuzuje ke dni povinnosti přiznat daň (ke dni posuzování nároku na odpočet) a pozdější změna objektivních okolností předchází nárok na odpočet nemění. Jedná se tedy o odlišný případ než v posuzované věci. Žalobkyně uplatňovala jako daňově uznatelné takové náklady, u kterých se jí nepodařilo prokázat souvislost s její ekonomickou činností. Nepředložila jednoznačné, logické a do sebe zapadající důkazy, které by vytvořily řetězec skutečností, ze kterých by jasně vyplývalo, že žalobkyně skutečně hodlala provozovat kosmetický salon. Současně na základě logických skutečností nevysvětlila, proč nemohla svůj údajný ekonomický záměr realizovat. Argumentace žalobkyně rozsudkem Soudního dvora Evropské unie tak není případná.
59. Krajský soud uzavírá, že správní orgány vysvětlily, z jakého důvodu dospěly k závěru, že žalobkyní uplatněné náklady nesouvisely s její ekonomickou činností, a krajský soud na jejich úvaze neshledává nic nezákonného. Krajský soud proto uzavřel, že námitka b) není důvodná.

ad c) Neprovedení výsledku M. D.

60. Při vypořádání této žalobní námitky lze plně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výsledkem jednatele společnosti jako svědka. Třetí senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že nemá důvod odchytil se od závěrů vyslovených v související věci v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23. V něm konstatoval, že bývalého člena statutárního

orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. Odkázal přitom na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.*“ Uvedený výklad se uplatní i na dokazování v režimu d. ř., jelikož znění § 96 odst. 1 d. ř. je prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

61. Třetí senát Nejvyššího správního soudu dále doplnil, že poslední větu citované pasáže rozsudku č. j. 7 Afs 15/2013-99 nelze vykládat tak, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech nastalých v době výkonu funkce již přichází v úvahu. Takový výklad totiž neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). V rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52, Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že „*postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první [zákonu o správě daní a poplatků]). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.).*“ S ohledem na tuto judikaturu Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 237/2017-23, uzavřel, že správce daně nemohl provést výslech svědka proto, že v době jeho rozhodování byl tento svědek stále jednatelem stěžovatele.
62. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že pokud správní orgány jednatele společnosti Ing. M. D. nevyslechly jako svědka a sdělily, proč tak neučinily, jednaly v souladu se zákonem.
63. Námitka c) není důvodná.

ad d) Svědkyně L. C.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

64. Na úvod vypořádání této námitky krajský soud odkazuje na bod 60 odůvodnění tohoto rozsudku. Ten odkazuje na úvahu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 5. 2018. č. j. 3 Afs 45/2017-23, podle kterého byla-li osoba jednatelem v době, která je předmětem daňového řízení, nelze ji vyslechnout jako svědka ani v tom případě, že v průběhu daňového řízení již jednatelem není. V posuzované věci byla L. C. jednatelkou do 18. 10. 2012. Předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období roků 2011, 2012. L. C. tak nebyla jednatelkou žalobkyně pouze v marginální části zdaňovacího období roku 2012 (od 18. 10. 2012) a pouze v souvislosti s touto částí zdaňovacího období ji mohly správní orgány vyslechnout jako svědka.
65. K námitkám týkajícím se L. C. krajský soud zjistil, že pracovní neschopnost této svědkyně nebyla jediným důvodem, proč správní orgány neuznaly náklady s touto svědkyní související za daňově uznatelné. Učinily tak na základě rozsáhlých úvah, které jsou popsány v odůvodnění žalobní námitky b). Pracovní neschopnost L. C. pouze podporovala pochybnosti správních orgánů o tom, zda žalobkyně skutečně činila cílené kroky k provozování kosmetického studia.
66. Správce daně na str. 11 zprávy o daňové kontrole podrobně vysvětlil, že L. C. se stala jednatelkou žalobkyně již v roce 2008 a ve stejném roce byl zapsán do obchodního rejstříku nový předmět podnikání žalobkyně. L. C. navštěvovala kurzy již od roku 2005. V kontrolovaných letech 2011 a 2012 tak příprava L. C. trvala minimálně 4 roky. L. C. v průběhu této doby žádnou masérskou či kosmetickou činnost nikdy nevykonávala. Za činnost jednatelky žalobkyně navíc nepobírala žádnou odměnu, jejím příjmem byly pouze cestovní náhrady. Pracovní smlouvu uzavřela žalobkyně s L. C. až v roce 2012, a to s pracovní náplní manažerka kosmetického studia. V této smlouvě nebylo specifikováno místo pracoviště, obsahovalo jen místo: Praha. V listopadu 2012 žalobkyně předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby z obchodního rejstříku vymazala.
67. Z uvedeného vyplývá, že úvaha správce daně vycházela ze značného množství skutečností a nevázala se toliko na pracovní neschopnost L. C. Výsledkem L. C. se zabýval i žalovaný na str. 31 napadeného rozhodnutí. Krajský soud má shodně se správcem daně za to, že existovalo velké množství nejasností a nešlo postavit najisto, že náklady vynaložené na kurzy L. C. a výživové doplňky představovaly náklady související s ekonomickou činností žalobkyně.
68. Krajský soud dále zkoumal, jakým způsobem probíhal výslech L. C. Ze správního spisu vyplývá, že se správce daně pokoušel o výslech dvakrát. Správce daně, vědom si toho, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nebyla již jednatelkou žalobkyně, s ní jednal jako s jakýmkoli jiným svědkem. Z protokolu o výslechu svědka L. C. ze dne 29. 2. 2016, č. j. 32088/16/3109-60562-803128, vyplývá, že byla tato svědkyně řádně poučena o svých právech a povinnostech. Následně L. C. uvedla: „*Já v téhle chvíli nevím, jestli mohu vypovídat, abych nezpůsobila újmu blízkým. Pan D. je můj bývalý partner, nevím, jestli bych mu nemohla způsobit problémy. Já cítím, že v tomto okamžiku, kdy mi nebyly sděleny souvislosti, určitě, že skutečnost že bych mohla ublížit osobě blízké, odmítám*“. Následně zástupce žalobkyně položil svědkyni otázku, zda by svědkyně „*mohla poté, co vyhledá pomoc a prokonzultuje s právníkem, zda by mohla správci daně v nějaké lhůtě sdělit, zda bude vypovídat nebo vypovídat nebude*“. L. C. odpověděla: „*V tuhle chvíli nevím*“. Dále uvedla, že „*jsem onemocněla a byla jsem hospitalizovaná, účastnila jsem se terapií a věnovala se léčbě, byla mi prodloužena neschopenka a za rok na udání ze sociálky mě začali stíhat*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

69. Krajský soud má ve shodě se správními orgány za to, že z citovaného protokolu o výsledku svědka vyplývá, že svědkyně odmítla vypovídat. Uvedla konkrétní důvody, jednatel žalobkyně byl jejím partnerem a současně ona čelila trestnímu stíhání. Za této situace, kdy svědkyně odmítla vypovídat ze zcela konkrétních důvodů a její výpověď by se vztahovala k marginální části předmětných zdaňovacích období, nelze shledat nesprávným postup správce daně, který se následně svědkyně nedotazoval, zda svůj názor změnila. To nebylo jeho povinností.
70. Námitka d) není důvodná.
ad e) Neprovedení výsledku R. T.
71. Žalobkyně v žalobě rozsáhle brojila proti tomu, že správní orgány nevyslechly R. T. Krajský soud zjistil, že v úředním záznamu ze dne 11. 1. 2017 správce daně uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení opětovně navrhla výslech svědkyně R. T., zaměstnankyně realitní kanceláře C X R. X, N. P. 1071/17, P. 1, bez uvedení bližšího kontaktu. Správce daně na internetové stránce www.century21.cz zjistil, že pod odkazem „seznam makléřů“ není R. T. uvedena, pod odkazem „seznam kanceláří“ nebyla kancelář C. X R. X nalezena. Krajský soud dále zjistil, že žalobkyně ve vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2016 sdělila správci daně telefonický kontakt na R. T.
72. Krajský soud považuje na úvod vlastního posouzení této námítky za nutné znovu zopakovat, že předmětem sporu je zejména neuznání nákladů na logo, kurzovné, relaxační světlo a výživové doplňky. U těchto nákladů správní orgány dospěly k závěru, že se nejedná o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 ZoDP. Správní orgány podrobně vysvětlily, proč neměly za to, že žalobkyně činila souvislý řetězec kroků k realizaci kosmetického studia.
73. Žalobkyně má za to, že by správní orgány mohly změnit svůj závěr, pokud by vyslechly R. T. Tak tomu ale dle krajského soud není. R. T. byla realitní makléřkou, se kterou měla žalobkyně jednat při vyhledávání kosmetického studia. Žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2016 žádala výslech R. T. ze zcela obecného důvodu: „*Jednání o pronájmu pro zřízení kosmetického studia. Úmysl otevřít kosmetické studio*“. Netvrdila však, jaké konkrétní skutečnosti by výpověď R. T. mohla prokázat. Tato svědkyně tak mohla toliko potvrdit, že žalobkyně jednala o pronájmu kosmetického studia. Ani tato skutečnost by však na posouzení věci nic nezměnila. Žalobkyně totiž nepředložila žádný důkaz o tom, že podepsala rezervační či nájemní smlouvu na jakékoli kosmetické studio, jaký měla ekonomický plán, kde a v jaké oblasti chtěla působit, neposkytla informace o zaměstnancích, zásobování, apod. Kdyby však žalobkyni skutečně bylo znemožněno otevřít kosmetické studio z důvodu nemoci L. C., musela by mít tyto náležitosti pro provoz kosmetického studia vyřešeny. Žalobkyně v daňovém řízení předložila jako důkaz pouze nedatovaný inzerát na zavedené kosmetické studio, aniž by tvrdila a prokázala, že toto konkrétní studio skutečně hodlala provozovat. Dále tvrdila, že nechala vypracovat logo kosmetického studia, aniž by výslednou realizaci loga předložila správním orgánům (a ani N. M. vzhled a obsah loga nijak nekonkretizovala). Dále argumentovala vzděláváním L. C., které však probíhalo několik let, aniž by došlo k realizaci dané činnosti. U relaxačního světla a výživových doplňků správní orgány vysvětlily, že byly určeny pro osobní využití a z ničeho se nepodává, že by měly sloužit k provozu či přípravě kosmetického studia. Na základě tohoto řetězce pochybností správní orgány zcela logicky dospěly k závěru, že

uplatněné náklady neměly souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Na tomto zjištění by výslech R. T. nebyl s to ničeho změnit.

74. Krajský soud pokládá za nutné na tomto místě připomenout, že neprovedení navržených důkazů v případě, kdy správce daně rozhoduje v neprospěch subjektu v důsledku neunesení důkazního břemene, je vždy problematické (srovnej k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 – 41). Avšak v nyní posuzovaném případě je tento postup možno akceptovat, neboť i podle přesvědčení krajského soudu z okolností této věci jasně vyplývá, že R. T. nemohla sdělit žádnou skutečnost, která by měla vliv na posouzení věci a mohla být správcem daně zohledněna ve prospěch žalobkyně. Správní orgány nerozhodovaly na základě toho, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, ale měl za to, že náklady uplatněné žalobkyní nelze považovat za náklady dle § 24 ZoDP, k čemuž měly správní orgány dostatek podkladů a indicií.
75. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, podle kterého „*správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“. Krajský soud zjistil, že žalobkyně navrhla v doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2016 výslech R. T., aniž by konkretizovala kontakt na tuto svědkyni, protože neuvedla telefonní číslo, ale pouze adresu již neexistující realitní kanceláře. Krajský soud však zjistil, že číslo na R. T. bylo součástí správního spisu (vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2016), žalovaný se tak mohl o kontakt s R. T. pokusit. To však nemění nic na tom, že její výslech by postrádal jakoukoli důkazní hodnotu, nemohl by změnit nic na závěru správních orgánů (ke kterému správní orgány dospěly na základě rozsáhlé, podrobné a přezkoumatelné úvahy) o tom, že uplatněné náklady neměly souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Uvedené pochybení žalovaného tak nemělo žádný vliv na zákonnost daňového řízení.
76. Námitka e) není důvodná.
- ad f) Neprovedení výslechu MUDr. K.
77. K výslechu MUDr. K. krajský soud sděluje, že důvodem, proč nebyl vyslechnut v daňovém řízení, se zabýval správce daně na str. 8, 9, 31 a 33 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný na vypořádání této otázky odkázal a na str. 32 napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že pracovní neschopnost L. C. nebyla jediným důvodem pochybností správních orgánů o daňové uznatelnosti šetřených nákladů. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal, že by MUDr. K. nemohl sdělit informace o zdravotním stavu L. C., jelikož je vázán lékařským tajemstvím. Informace o pracovní neschopnosti L. C. získal správce daně nikoli od lékaře, ale od Okresní správy sociálního zabezpečení, která správci daně sdělila informace týkající se pracovní neschopnosti L. C., mimo jiné že byla v neschopnosti od 3. 12. 2010 do 28. 9. 2011. Správce daně by tak skutečně mohl od MUDr. K. získat novou informaci pouze o zdravotním stavu L. C., která na posouzení věci neměl vliv. Informaci o pracovní neschopnosti získal správce daně od jiného subjektu. Za této situace se tak lze ztotožnit se závěrem správce daně o neprovedení výslechu MUDr. K. Nadto žalobkyně v žalobě argumentuje pouze tím, že nevyslechnutí MUDr. K. bylo účelové, ale nesděluje, jaké skutečnosti relevantní pro daňové řízení by případně MUDr. K. mohl sdělit.

78. Krajský soud dále zdůrazňuje, že správní orgány nikdy nezpochybňovaly skutečnost, že se L. C. měla kurzů fyzicky zúčastnit. Správní orgány ale vyvracely, že by uplatněné náklady měly souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Krajský soud si tak není vědom toho, jakým způsobem by mohl výslech MUDr. K. na úvaze správních orgánů cokoli změnit či ovlivnit.

79. Námitka f) není důvodná.

ad g) Výslech N. M.

80. Krajský soud zjistil, že dožádaný Finanční úřad pro Ústecký kraj zaslal správci daně odpověď na dožádání ze dne 31. 8. 2015. Její přílohou byl protokol o výsledku svědka ze dne 31. 8. 2015, č. j. 1907605/15/2504-60561-501870. Dožádaný správce daně položil svědkyni N. M. sedm zcela konkrétních otázek. Svědkyně vypověděla, že „*podklady s p. D. byly pouze ústně, p. D. řekl své představy*“. Výsledek činnosti neměla. Krajský soud má z uvedeného za to, že dožádaný správce daně umožnil svědkyni, aby se k věci samostatně vyjádřila, stejným způsobem, jakým by tak učinil správce daně. To, že pokládal dotazy dožádaný správce daně, nebylo s to výslech svědkyně ovlivnit. Není úkolem správce daně, aby svědku pokládal otázky tak dlouho, dokud svědek nevypovídá tak, aby potvrdil žalobkyni uvedené skutečnosti. Svědkyně tak měla možnost odpovědět na všechny dotazy konkrétní odpovědí a ozřejmit pochybnosti správce daně, což neučinila.

81. Následně svědkyni kladl dotazy zástupce žalobkyně a svědkyně na ně odpovídala jen slovem ano. Tato skutečnost však nic nezněmala na tom, že správce daně měl konkrétní nejasnosti, které popsal, a výslech svědkyně mu tyto nejasnosti nijak neozřejmil. Svědkyně nesdělila, jaké logo zpracovala, jak toto logo vypadalo, nedisponovala žádnými podklady a nebyla schopna popsat ani výsledek své práce. Žalovaný na str. 41 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že žalobkyně – ač uplatnila náklad za výrobu loga pro nové kosmetické studio, nebyla s to správním orgánům ukázat či popsat vzhled loga, předložit návrh loga, navíc pochybnosti vzbuzovalo i to, že si podklady pro zakázku měly strany předávat osobně.

82. K tomu krajský soud uvádí, že správní orgány nezpochybňovaly, že N. M. mohla pro žalobkyni poskytnout určitou formu reklamní činnosti, ale měly za to, že nebylo prokázáno, že se jednalo o náklady na zpracování loga na kosmetické studio a že byl náklad na zpracování loga nákladem souvisejícím s podnikatelskou činností žalobkyně. Z uvedených důvodů nelze pochybnosti správce daně a závěr o nekonkrétnosti výpovědi svědkyně považovat za nesprávný. Správce daně rozhodoval za situace, kdy neexistovalo žádné konkrétní kosmetické studio, žalobkyně poskytovala zejména softwarové poradenství, žalobkyně nepředložila smlouvu s N. M. a správci daně nebyl znám ani výsledek práce, jeho úvaha byla správná.

83. Námitka g) není důvodná.

ad h) Pivní etikety

84. K pivním etiketám správní orgány (na str. 5 zprávy o daňové kontrole a na str. 30 napadeného rozhodnutí) učinily přezkoumatelnou úvahu, že tyto náklady neměly vůbec žádnou souvislost s činností žalobkyně v posuzované době, a proto se nemohlo jednat o daňově uznatelné náklady.

85. Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že se správní orgány nezabývaly svědkyní J. N. Neprovedením jejího výsledku se správce daně zabýval na str. 5 zprávy o daňové kontrole a vysvětlil, že její výslech neprovedl, protože správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

nezpochybňoval nákup etiket jako takový, ale správce daně ověřoval to, jak byly etikety použity, tj. jak náklady na jejich nákup sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZoDP. Doplnil, že zjištění, jaké druhy pivních etiket J. N. žalobkyni dodala, nemohlo prokázat, zda a jak je žalobkyně použila ve smyslu § 24 odst. 1 ZoDP, proto správce daně výsledek J. N. považoval za nadbytečný. Žalovaný se s touto úvahou ztotožnil a plně na ni v napadeném rozhodnutí s odkazem na zprávu o daňové kontrole odkázal.

86. Krajský soud shrnuje, že z vlastního uplatněného nákladu jasně vyplývá, že nemá přímou souvislost s ekonomickou činností žalobkyně, která navíc nepředložila relevantní důkazy, které by tuto skutečnost vyvrátily. Správce daně racionálně vysvětlil, proč nevyslechl J. N. a žalovaný na tuto úvahu odkázal. Z výše uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že námitka h) není důvodná.

ad i) Výživové doplňky

87. Správce daně se „kosmetickým materiálem“ zabýval v bodě 1.2.2 zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že měl o tomto materiálu pochybnosti, které sdělil žalobkyni. Ta správci daně sdělila, že se jednalo o kosmetický materiál na školení a výuku L. C. Správce daně zjistil, že konkrétně šlo o speciální potraviny, čaj, kaši, tyčinku na rty, osobní kosmetické potřeby, jako příklad uvedl MorgenStund jahelno-pohankovou bezlepkovou snídaňovou kaši, Wurzel Kraft – omnimolekulární potravinu, rostlinný granulát s květovým pylem, dětský zubní gel Pomeranč Sensitiv, apod. Po seznámení s tímto seznamem žalobkyně uvedla, že materiál sloužil L. C. pro osvojení a prohloubení masážních a kosmetických technik pro budoucí uplatnění v kosmetickém salonu. Toto tvrzení však žalobkyně ničím nepodložila a správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by potraviny a kosmetické prostředky sloužily k předmětu činnosti žalobkyně. Úvahu správce daně doplnil žalovaný, který uvedl, že se jednalo o potraviny a kosmetiku pro osobní spotřebu a neshledal souvislost s ekonomickou činností žalobkyně.
88. S úvahami správních orgánů se krajský soud ztotožňuje. Žalobkyně uplatnila náklady na velmi nesourodý celek kosmetiky a potravin, které skutečně představují zboží pro osobní spotřebu, a z ničeho se nepodává, že by měly sloužit při provozování kosmetického studia či výuce L. C. Krajský soud má za to, že by se dalo o nákladu dle § 24 ZoDP alespoň uvažovat v případě, že by žalobkyně uplatnila faktury, ze kterých by jasně vyplývalo, že nakoupené kosmetické přípravky budou skutečně sloužit jako zásoby či vybavení pro budoucí fungování kosmetického salonu (např. velká balení, ve velkém množství, v určité specifikaci, apod.). Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Žalobkyně uplatnila náklady na potraviny, potravinové doplňky a kosmetiku v jednotkách kusů, rozličného charakteru. Navíc uvedla, že měly výživové doplňky sloužit pro výuku a výživové poradenství. Takový předmět činnosti však žalobkyně v obchodním rejstříku neměla zahrnutý.
89. S ohledem na výše uvedené skutečnosti a vzhledem k tomu, že kosmetický salon nebyl v provozu, musel správní orgán velmi pečlivě vážit, zda lze skutečně považovat uplatněný náklad za náklad dle § 24 ZoDP či nikoli. Vzhledem k tomu, že žalobkyně poskytovala softwarové poradenství a neprovozovala kosmetický salon, neshledal krajský soud pochybení správních orgánů v tom, že neshledaly souvislost mezi danými potravinami a kosmetikou a ekonomickou činností žalobkyně a nepovažovaly náklady za daňově uznatelné. Z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole úvahy správních orgánů vyplývají a krajský soud se s jejich závěry ztotožňuje.

90. Námitka i) není důvodná.

ad j) Neuznání jízdného za cesty mezi Prahou a Šumperkem

91. Krajský soud se dále zabýval tím, zda měl žalovaný povinnosti žalobkyni zaslat kopii vyjádření Ministerstva dopravy ze dne 3. 1. 2017, č. j. 8870/17. K tomu krajský soud uvádí, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost správních orgánů zasílat žalobkyni všechny dokumenty, které jsou součástí správního spisu, v plném znění. V posuzované věci měl žalovaný povinnost toliko seznámit žalobkyni s tím, že si obstaral vyjádření Ministerstva dopravy a že jej provedl k důkazu. Žalobkyně byla s novým důkazem seznámena – tuto skutečnost žalobkyně ani nečiní spornou. Nesouhlasila pouze s tím, že jí žalovaný nezaslal celý text vyjádření. Krajský soud má za to, že nebylo povinností žalovaného tento dokument žalobkyni zaslat, ale zpřístupnit. Žalovaný měl povinnost žalobkyni o vyjádření Ministerstva dopravy informovat a umožnit jí aby se seznámila s obsahem této listiny při nahlížení do spisu, a mohla se k tomuto důkazu případně vyjádřit. To žalovaný učinil, na jeho jednání nelze shledat nic nezákonného.

92. Žalobkyně dále argumentovala kupní smlouvou ze dne 18. 11. 2014. Krajský soud zjistil, že se kupní smlouvou žalovaný zabýval v bodě [184] napadeného rozhodnutí a vyslovil řádnou úvahu. Žalovaný měl za to, že poruchu počítadla žalobkyně ničím nedoložila, jednalo se o pouhé tvrzení. Žalobkyně nedoložila žádná vyúčtování, listinné cestovní příkazy, ze kterých by bylo možno ověřit počet ujetých kilometrů, nebyl doložen důvod cesty. Krajský soud má proto za to, že neshodovala-li se informace o počtu ujetých kilometrů, které zahrnula žalobkyně do výdajů, s počtem kilometrů uvedených ve vyjádření Ministerstva dopravy a předložená smlouva nebyla podložena žádnými důkazy, žalovaný správně dospěl k závěru, že žalobkyně nevyvrátila jeho pochybnosti.

93. Námitka j) není důvodná.

ad k) Další náklady

94. Podle žalobkyně žalovaný nevysvětlil, proč nepovažoval relaxační světlo za věc používanou při výuce masážních a relaxačních technik a bylo plánováno pro klienty připravovaného kosmetického salonu. K tomu krajský soud sděluje, že relaxačním světlem se zabýval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný na str. 14 a 33 napadeného rozhodnutí jeho argumentaci převzal. Vysvětlil, že se jedná o simulátor svítání pro dokonalý systém spánku, pomoc při vstávání a poruchách spánku apod., jde tedy o náklad osobní spotřeby a ne o náklad ve smyslu § 24 ZoDP. Dospěl k závěru, že se nejedná o světlo pro výuku masážních a relaxačních technik, sloužící k buzení „usnuvších klientů“, jak tvrdila žalobkyně. Není tedy pravdou, že by se relaxačním světlem žalovaný nezabýval a svůj závěr nezdůvodnil.

95. Krajský soud dále zjistil, že k nákladům na ubytování, energii, plyn, nájemné, kauci, roční jízdenku MHD a rezervační poplatky se žalovaný rozsáhle vyjádřil na str. 34 – 37 napadeného rozhodnutí. Žalovaný vysvětlil, že neshledal kauzální vztah mezi výdaji a zdanitelnými příjmy nebo činnostmi vedoucí k těmto příjmům. Uvedl, že se jednalo o náklady, resp. celoroční vyúčtování elektřiny a plynu v bytě, který si pronajala fyzická osoba, nebo za uhrazení kauce a rezervačního poplatku rovněž fyzickou osobou. Nejednalo se o byt alespoň pronajatý žalobkyní. Přesto žalobkyně hradila celé nájemné, bez rozčlenění na dny, kdy její zaměstnanec nepoužíval byt pro pracovní účely. Žalobkyně předložila toliko souhrnné cestovní příkazy na několikaměsíční období, u kterých nebyly

doloženy a prokázány náklady na jednotlivé pracovní cesty. Připustil, že zaměstnavatel může zaměstnanci vyplatit náhrady i za nadlimitní výdaje, ovšem nemusí se jednat o náklady daňově uznatelné ve smyslu § 24 ZoDP. K roční jízdence MHD sdělil, že by ji bylo možné uznat za náklad podle § 24 ZoDP pouze v případě, že by byla přenosná, zaměstnavatel sepsal směrnici a bylo by přesně sjednáno, pro koho je jízdenka určena. Popsané úvahy žalovaného se snažila žalobkyně v žalobě vyvrátit svými domněnkami, aniž by pochybnosti správních orgánů jakkoli vysvětlila a vyvrátila uvedením konkrétních skutečností či důkazů. Za této situace krajský soud neshledal pochybení žalovaného při posouzení dané námitky.

96. K výsledku navrhovaných svědků krajský soud opakuje, že žalovaný odkázal v napadeném rozhodnutí na zprávu o daňové kontrole a na to, jak se s danými svědky vypořádal správce daně. Krajský soud podrobně kontroloval, zda se správce daně ve zprávě o daňové kontrole zabýval všemi svědky, jejichž výslech žalobkyně navrhla v příloze doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2016, a zjistil, že tomu tak skutečně bylo. Není tedy pravdou, že by se žalovaný důkazními návrhy žalobkyně nezabýval a opomenul je.

97. Z uvedených důvodů není námitka k) důvodná.

ad l) Vady daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole, procesní pochybení

98. K této námitce krajský soud sděluje, že žalovaný v bodech [203] a [218] napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně vysvětlil, proč správce daně přistoupil k procesu dle § 88 odst. 8 d. ř. Součástí správního spisu je vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 10. 2016, ve kterém správce daně žalobkyni sdělil, že projednání zprávy o daňové kontrole probíhalo ve dnech 13. 5., 31. 5., 22. 6. a 2. 8. 2016. Při posledním jednání navrhla dle správce daně žalobkyně další termín jednání na 26. 9. 2016, tento termín správce daně akceptoval. Jednání se však neuskutečnilo, jelikož se JUDr. B., zmocněný na základě substituční plné moci JUDr. V., hodinu před uskutečněním jednání omluvil ze zdravotních důvodů. Správce daně stanovil termín na 29. 9. 2016, ze kterého se prostřednictvím JUDr. V. omluvil jednatel žalobkyně. Správce daně ve vyrozumění zcela konkrétně žalobkyni popsal, v čem spatřuje prodlužování daňového řízení ze strany žalobkyně. Popsal délku projednávání zprávy o daňové kontrole, hledání termínů, omluvy zástupců žalobkyně, vyslovil jasně svůj závěr o tom, proč shledal omluvu JUDr. B. hodinu před zahájením jednání a následnou omluvu jednatele z důvodu pracovní cesty nedůvodnou. Vysvětlil, že žalobkyně udělila plnou moc svému zástupci, který následně v totožném rozsahu zmocnil JUDr. B. a Mgr. O. Za této situace měl správce daně zcela logicky za to, že neúčast jednatele při seznámení se zprávou o daňové kontrole (za účasti jeho zmocněnce) není důvodem pro neuskutečnění sjednaného termínu a současně zdravotní stav jednoho ze zástupců (navíc zástupce dle substituční plné moci udělené zmocněncem žalobkyně) taktéž není řádným důvodem pro omluvu z jednání. Za situace, kdy žalobkyně čtyřikrát využila možnost seznámit se se zprávou o daňové kontrole (dle tvrzení žalovaného v délce 20 hodin), nemá krajský soud za to, že by správce daně projednání zprávy o daňové kontrole v délce 49 stran násilně ukončil.
99. Správní orgány tak žalobkyni řádně vysvětlily, proč nebyla účast jednatele u seznámení se se zprávou o daňové kontrole nutná vzhledem k tomu, že byla žalobkyně zastoupena advokátem. Na závěrech správních orgánů neshledává krajský soud nic účelového. To, že v průběhu daňového řízení správce daně vycházel žalobkyni vstříc a sjednával termíny tak, aby se jich mohl účastnit i jednatel žalobkyně, nelze klást následně k jeho tíži.

100. K argumentaci omluvami JUDr. B. krajský soud sděluje, že žalobkyně udělila plnou moc JUDr. Vaníčkovi. Ten teprve následně udělil substituční plnou moc JUDr. B. a Mgr. O. Z uvedeného vyplývá, že se k jednání správce daně mohli dostavit v zastoupení minimálně tři zástupci. Za této situace, kdy šlo již o pátý termín pro seznámení se se zprávou o daňové kontrole, byl se závěr správce daně o tom, že se zástupci měli i v případě zdravotní indispozice jednoho z nich zastoupit, jeví jako logický.
101. Žalobkyně dále obecně namítala, že existoval-li dvojitý výklad právní normy, měl žalovaný zvolit výklad pro žalobkyni příznivější. Krajskému soudu není známo, z čeho vyplývá závěr žalobkyně o tom, že existovaly dva výklady shodného ustanovení a žalovaný měl volit to pro žalobkyni příznivější. Žalovaný pochybnosti o výkladech všech aplikovaných ustanovení neměl, nemohl tedy vážit mezi dvěma variantami.
102. Námitka l) tak není důvodná.
ad m) Ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti.
103. Krajský soud se dále zabýval tím, zda byl správce daně oprávněn vydat zprávu o daňové kontrole před rozhodnutím o stížnosti. Nejprve krajský soud upozorňuje, že správce daně ukončil daňovou kontrolu teprve po rozhodnutí o všech námitkách žalobkyně. Není tedy pravdou, že by správce daně ukončil daňovou kontrolu před rozhodnutím o stížnosti. V posuzované věci podala žalobkyně stížnost dne 19. 7. 2016, která byla vyřízena dne 1. 8. 2016, stížnost ze dne 31. 5. 2016 byla vyřízena tentýž den. Stížnosti tedy byly vyřízeny před 4. 10. 2016, kdy byla ukončena daňová kontrola.
104. Proti vyřízení stížností žalobkyně brojila žádostmi o prošetření, o kterých žalovaný rozhodnul dne 22. 11. 2016 a 24. 10. 2016, tedy po skončení daňové kontroly. V posuzované věci je třeba zohlednit konkrétní specifika případu. Daňová kontrola byla zahájena dne 7. 11. 2013 a nebyla prodlužována nečinností správce daně, ale zejména jednáním žalobkyně, která podáváním stížností, námitek podjatosti a odkládáním termínů znemožňovala daňovou kontrolu ukončit. Správce daně o všech těchto stížnostech rozhodl již před ukončením daňové kontroly, ale z důvodu možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve věci nevyčkal na prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud za této situace nemá za to, že správce daně nepochybil. Dle krajského soudu by mělo být zachování všech práv daňových subjektů prioritou a nemělo by na této skutečnosti nic měnit ani hrozící uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně ale má ze zákona povinnost řádně vyměřit a vybrat daň, a splnění této povinnosti nesmí být znemožněno obstrukcemi daňového subjektu a mařením řádného průběhu daňového řízení. V posuzované věci podala žalobkyně 12 stížností, opakovaně rušila sjednané termíny. I za této situace se účastnila čtyř termínů vyhrazených pro seznámení se zprávou o daňové kontrole. Krajský soud má za to, že jednalo-li se v posuzované věci o tak specifické okolnosti, a stížnosti toliko zneužívaly institut mající za cíl ochranu daňových subjektů, jednal správce daně řádně, pokud dal přednost ukončení daňové kontroly před prošetřením rozhodnutí o nedůvodné stížnosti, a tím zajistil, že rozhodl před uplynutím prekluzivní lhůty na doměření daně.
105. Žalobkyně dále argumentovala tím, že žalovaný shledal ve vyrozumění ze dne 21. 10. 2016 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti důvodnou. Ve stížnosti ze dne 31. 5. 2016 žalobkyně brojila proti tomu, že správce daně změnil svůj postup a nedovolil žalobkyni vyjadřovat se k jednotlivým bodům zprávy o daňové kontrole, ale chtěl umožnit vyjádření až poté, co se žalobkyně seznámí s celou zprávou o daňové kontrole. K tomu krajský soud

sděluje, že žalovaný správci daně sice vytknul, že měl považovat stížnost ze dne 31. 5. 2016 za přípustnou, ale dále uvedl, že i tak by bylo třeba námitku zhodnotit jako nedůvodnou. Nelze tedy mít za to, že byla práva žalobkyně jakkoli porušena a že by po prošetření byla stížnost posouzena jako důvodná. Stížnost ze dne 19. 7. 2016 shledal správce daně nedůvodnou a ke stejnému závěru dospěl i dne 22. 11. 2016 i žalovaný.

106. Pro doplnění krajský soud uvádí, že žalobkyně se v posuzované věci rozsáhle vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a její vyjádření ke zprávě o daňové kontrole by na věci nemohly ničeho změnit.

107. Námitku m) neshledal krajský soud důvodnou ze shora uvedených důvodů.

ad n) Neprojednání zprávy o daňové kontrole.

108. Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že správce daně nebyl oprávněn vydat dvě zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů a DPH, zahájil-li pouze jednu daňovou kontrolu. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 7. 11. 2013, přičemž předmět a rozsah kontroly a doměřovacího řízení vymezil tak, že se jedná o daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. až 4. čtvrtletí 2012. Následně vydal samostatnou zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů a DPH. Tento postup mu umožňuje § 85 odst. 4 d. ř., podle kterého *daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.* Vzhledem ke složitosti daňové kontroly, odlišnostem v pojmech, názvosloví a institutech daně z přidané hodnoty a DPH má krajský soud za to, že správce daně nepochybil, pokud vydal dvě samostatné zprávy o daňové kontrole, ve kterých se samostatně vypořádal s daní z příjmů a s DPH. Nadto žalobkyně ani neuvádí, jak jí mohlo vydání dvou samostatných zpráv o daňové kontrole, které obsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, zasáhnout do jejich veřejných subjektivních práv.

109. Krajský soud doplňuje, že v této věci není žalobkyně oprávněna namítat neprojednání zprávy o daňové kontrole na DPH, protože se posuzovaná věc týká řízení o dani z příjmů právnických osob. K projednání zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob odkazuje krajský soud na vypořádání námítky l).

110. Námitku n) krajský soud ze shora vyložených důvodů neshledal důvodnou.

ad o) Tvrzená nemožnost nahlédnout do správního spisu.

111. K nepřehlednosti správního spisu a nemožnosti do něj nahlédnout krajský soud sděluje, že správní spis měl strukturu odpovídající množství dokumentů a podání, které žalobkyně správci daně poskytla. Žalobkyně zaslala správním orgánům podání v rozsahu několika tisíc stran (dle správních orgánů se jednalo o 3900 stran). Krajský soud má proto za to, že správce daně nepochybil, pokud ponechal dokumenty v rozsahu několika tisíc stran na CD, pokud tento datový nosič učinil součástí správního spisu a následně žalobkyni tento nosič při nahlížení do spisu zpřístupnil, jak se stalo v nyní posuzované věci.

112. Námitku o) neshledal krajský soud důvodnou.

ad p) Dokumenty byly podepsány nesprávnými osobami

113. K podpisům na dokumentech zaslaných žalobkyni krajský soud sděluje, že správce daně nemá povinnost seznamovat žalobkyni s interními akty a podpisovými řády. Otázku

podpisů vysvětlil žalovaný přezkoumatelným způsobem v bodě [227] až [229] napadeného rozhodnutí, sdělil žalobkyni, proč podepisovala dokumenty konkrétní úřední osoba a z jakého důvodu. Žalobkyně v žalobě neuvedla, jakým způsobem by tato skutečnost mohla i hypoteticky zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv; krajský soud shledal vysvětlení žalovaného přesvědčivým a jakýkoli zásah do práv žalobkyně či pochybení správních orgánů v této souvislosti neshledal.

114. Námitka p) není důvodná.

H. Závěr a náhrada nákladů

115. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

116. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 19. března 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu