



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Pomněnka Overall s.r.o.**, IČO 259 36 565
sídlem Náměstí 17. Listopadu 1519, 535 01 Přelouč
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Tomášem Vítkem
sídlem Argentinská 783/18, 1700 00 Praha 7

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 12. 2017, č. j. 53866/17/5200-11431-706481,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla potvrzena tři rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, a to dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589482/16/2801-50524-609007, jímž byla

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), doměřena žalobci daň z příjmu právnických osob v částce 1 361 730 Kč a zároveň byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 888 407 Kč a zároveň byla uložena daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši 281 230 Kč (dále v textu jen „dodatečný platební výměr ze dne 17. 10. 2016 za zdaňovací období roku 2010“), dále se jednalo o dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589652/16/2801-50524-609007, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob v částce 2 264 800 Kč a současně byla zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 220 699 Kč, přičemž byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 455 166 Kč (dále v textu jen „dodatečný platební výměr ze dne 17. 10. 2016 za zdaňovací období roku 2011“). Konečně se jednalo o dodatečný platební výměr na zmíněnou daň ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589708/16/2801-50524-609007 za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, jímž byla doměřena žalobci daň z příjmu právnických osob v částce 228 570 Kč a současně mu byla zrušena daňová ztráta v částce 1 209 782 Kč a byla mu uložena povinnost uhradit penále ve výši 57 811 Kč (dále v textu jen „dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2012“).

2. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:
3. Nejprve „*upozornil*“ na skutečnost, že daňová kontrola nebyla zahájena na základě vlastních zjištění správce daně, ale na podnět policejního orgánu, správce daně nepožadoval po žalobci žádné „*doplnění podkladů či tvrzení*“. Dále namítl, že správce daně nedostatečně především mylně zjistil skutkový stav. Přestože „*někteří zaměstnanci žalobce vypověděli, že nebyla vyplacena celá mzda*“, tak tato tvrzení však nejsou „*založena na pravdě*“, neboť žalobce byl dle zákoníku práce vždy povinen svým zaměstnancům hradit mzdu v plné výši. V některých případech byla část mzdy zaměstnanců dle dohody zaměstnanci použita na úhradu služeb dle smluv o poskytování služeb uzavřených s těmito zaměstnanci a část mzdy si zaměstnanci ponechali v hotovosti. Správce daně si účelově vybral z protokolu o provedených výsleších zaměstnanců to, co bylo k tíži žalobce, aniž je „*konfrontoval s ostatními protokoly z policejního spisu*“. Správce daně tyto námitky neuznal, s mnohými se nevypořádal, pokud je mu vytýkáno, že se nezúčastnil nařízených výslechů, k tomu uvedl, že „*nemohl reálně svá procesní práva využívat, protože mu byl obstaven veškerý jeho majetek a on tak nebyl schopen zajistit si takové právní zastoupení, které by pokrylo velké množství nařízených výslechů*“. Žalobce dále odkázal na své vyjádření ke Zprávě o daňové kontrole a navrhl doplnění dokazování, tj. zejména navrhl zopakování výslechu svědkyně K., která se obšírně vyjadřovala ke způsobu zaúčtování dokladů. Zároveň žalobce navrhoval, aby bylo zjištěno, jaký je celkový obsah policejního spisu v rámci vyšetřování, které probíhalo souběžně s daňovou kontrolou, žalobce navrhoval v této souvislosti důkaz výslechem osob, které vytvářely hlášení o nahlížení do policejního spisu, aby objasnili, z jakého důvodu upřednostnily dokumenty, které zahrnuly do správního spisu v rámci daňové kontroly, žalobce navrhoval provést důkaz celým policejním spisem, navrhoval provést výslech Mgr. M. R., opatrovníka žalobce pro účely trestního řízení. Jeho návrhům však nebylo vyhověno. Účast jiného opatrovníka na výsleších svědků bylo v rozporu se zákonem. Nesprávně zjištěný skutkový stav se tak „*promítl*“ do zprávy o daňové kontrole. V další části žaloby (bod VI.) žalobce v souvislosti s návrhem na doplnění výsledků kontrolního

zjištění namítl, že správce daně se s námitkami žalobce a jeho návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění nevypořádal. V této části žaloby zopakoval žalobce své tvrzení o nedostatečném zjištění „*skutečného skutkového stavu*“, správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno, nebylo prokázáno, že o správnosti účetnictví žalobce existují vážné a především důvodné pochybnosti. V další části žaloby (bod VII.) žalobce popsal svůj další postup, kdy žalobce „*neměl jinou možnost než na vadnost závěru kontrolního zjištění poukázat v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím*“. V části VIII. žaloby žalobce poukázal na činnost opatrovníka, který byl jmenován pro účely trestního řízení, žalobce již při ústním jednání upozorňoval na skutečnost, že byl opatrovník správcem daně obeslán ve věci výsledků konaných v rámci trestního řízení a že se těchto výsledků účastnil a přebíral protokoly o těchto výsledcích, které byly využity v rámci daňové kontroly. Tento postup správce daně „*vyloučil*“ žalobcovu možnost účastnit se výsledku v průběhu daňové kontroly a „*klást na ni otázku*“. V části XIV. žalobce namítl, že si ustanovil ve všech záležitostech týkajících se daňové kontroly zástupce, správce daně „*neobeslal*“ tohoto původního právního zástupce, což žalobce namítl v odvolání, žalovaný se s touto námitkou nevypořádal. V závěrečné části (bod X.) žaloby žalobce citoval konkrétní ustanovení daňového řádu, která podle jeho názoru byla v daňovém řízení porušena. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, z něhož konstatoval podstatné okolnosti a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
5. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
6. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, 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 efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
7. 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. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), 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, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - 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. náleze 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 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.

8. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je 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 námítky, 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, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze 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.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není 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.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

9. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
10. 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).
11. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

12. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, přičemž to ani není mezi účastníky sporné, základním důvodem pro doměření daně ve zdaňovacích obdobích roku 2010, 2011 a 2012, týkajících se daně z příjmu právnických osob, byla skutečnost, že správce neuznal žalobcem daňově uplatněné náklady za vyplacené mzdy „*domácích zaměstnanců se zdravotním postižením*“, přičemž správce daně a žalovaný vycházely ze závěrů vyplývajících z daňové kontroly provedené u žalobce, která byla zahájena na základě informací poskytnutých Policií České republiky, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, Expozitura Plzeň v souvislosti s prošetřováním žalobce v oblasti přijatých příspěvků na podporu zaměstnání osob se zdravotním postižením, nasvědčujícím spáchání dotačního podvodu. Podle názoru správce daně a žalovaného došlo k porušení ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, přičemž na základě provedené daňové kontroly dospěly správce daně a žalovaný k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno k prokázání toho, že skutečně vynaložil výdaje, tj. jím uplatněné mzdové náklady domácích zaměstnanců, za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výše uvedených zdaňovacích obdobích. Správce daně na základě provedení dokazování (jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, bylo jich provedeno přes 60) dospěl totiž k závěru, že mzdové náklady domácích zaměstnanců žalobce nevznikly v jím uváděné výši, mzdové náklady byly zaúčtovány nepravdivě, když domácí zaměstnanci byli najímáni účelově, aniž by byla zajištěna pro tyto práce na dané zaměstnance a byly neoprávněně čerpány příspěvky na podporu zaměstnání osob se zdravotním pojištěním u Úřadu práce. V dané věci vznikla ve vztahu k námitkám žalobce, které se týkaly skutkového stavu věci, stěžejní otázka, zda žalobce splnil zákonné podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů o základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP, z kterého vyplývá, že je nutné respektovat obecné podmínky daňové účinnosti nákladů, tj. že se musí jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, dále se musí jednat o výdaje skutečně vynaložené a prokazatelné, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené ZDP a zvláštními předpisy a výdaje nelze uplatnit opakovaně. Žalobce brojí proti závěrům správce daně a žalovaného, tvrdí, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno a skutkový stav nebyl správně zjištěn. S touto námitkou se krajský soud neztotožnil.

13. Při posuzování uznatelnosti daňového nákladů (výdaje) je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění (byl adresátem nákladů – výdajů), rozhodné je v této souvislosti jen, zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen právě za deklarované plnění při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje). Ostatně již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73 dospěl k závěru, že „pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné je v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standartní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaj nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz po celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“ Daňová teorie mezi daňové účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka), zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:
1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
 2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
 3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
 4. Za výdaje je považuje zákon.
15. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). K otázce daňového břemene je třeba uvést následující skutečnosti:
16. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
18. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz).

19. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“
20. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
21. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
22. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží

důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

23. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
24. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
25. K dané věci je třeba nejprve uvést, že své důkazní břemeno správce daně nepochybně unesl. Skutečnost, že správce daně z informací Policie České republiky zjistil to, že žalobce je prošetřován z důvodů nasvědčujících spáchání dotačního podvodu, byla zcela legitimní k vydání výzev žalobci dle ustanovení § 86 odst. 3, § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, žalobci, aby prokázal, že mzdové náklady v uvedených zdaňovacích obdobích jsou vykázány ve správné výši a jedná se o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Zároveň na základě výzvy správce daně (§57 a 58 daňového řádu) byla zaslána i výzva Policii České republiky v souvislosti s výše uvedeným šetřením žalobce v souvislosti s podezřením ze spáchání dotačního podvodu. Žalobce však pochybnosti správce daně neodstranil a bylo tedy již na něm, aby unesl své důkazní břemeno, což se mu nepodařilo. Není pravdou, že by správce daně v dané věci nevyvinul „*maximální úsilí, aby se co nejvíce přiblížil zjištění skutečného skutkového stavu*“ jak tvrdí žalobce v žalobě. Opak je pravdou, o čemž svědčí provedené rozsáhlé dokazování a obsah Zprávy o daňové kontrole (136 stran textu). Jak vyplývá z této Zprávy o daňové kontrole, vycházel správce daně z rozsáhlého dokazování, kdy byly v rámci dožádání provedeny výsledky svědků (na základě dožádání bylo provedeno více jak 40 svědeckých výpovědí, jak ostatně uvádí žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 36), přičemž rozsah tohoto provedení dokazování žalobce ani nepopřel v žalobě. Zároveň správce daně vycházel i z podkladů mu zaslanych Policií České republiky (kterou vyzval k poskytnutí informací dle § 57 a 58 výzvou ze dne 2. 12. 2014), jednalo se o listiny označené jako Bilance vyplacených mezd osobám zdravotně postiženým, výkazy realizované činnosti a další písemnosti obsahující výši skutečně vyplacených mezd, na základě kterých požadoval žalobce příspěvek na podporu zaměstnání osob se zdravotním

pojištěním od úřadu práce. Tyto podklady porovnával správce daně i s obsahem svědeckých výpovědí prováděných správcem daně a dožádanými finančními úřady, přičemž z nich jednoznačně vyplývá, že práce v předložených listinách nebyly provedeny a domácí zaměstnanci nevykonávali práci tak, jak bylo v pracovních smlouvách a ve výkazech práce uváděno. Správce daně se zejména zaměřil na činnost zaměstnanců, které žalobce označoval jako zaměstnance „domácí, tj. práce prováděné v bydlíšti.“ Správce daně se správně nespokojil pouze se svědeckými výpověďmi, které byly učiněny u Policie ČR v souvislosti se zmíněným šetřením (např. svědecká výpověď J. K. jako zaměstnance a manažera společnosti P. K., zaměstnankyně – administrativní pracovnice, personalistky, M. Č., M. V. a V. a V.), ale provedl zmíněné rozsáhlé dokazování, kdy většina svědků uvedla, že žádnou práci nevykonávala, o čemž svědčí i podrobná Zpráva o daňové kontrole (zejména strana 13 – 28, strana 52 -103, strana 105-118). Pokud výjimečně byla přidělena práce, tak se jednalo pouze o jednoduché úkony. Ostatně žalobce ani v žalobě nepopřel závěr žalovaného v hodnocení činnosti těchto zaměstnanců, uvedených v bodu 33 žalovaného rozhodnutí, podle něhož *„Podmínkou pro uzavření pracovní smlouvy domácích zaměstnanců bylo kromě potvrzení o zdravotním postižení (toto byla základní podmínka) též uzavření „Smlouvy o provozování služeb pro rodinu a domácnost“ se společností VERTE-Invest, a.s. (představenstvo M. V., M. Č.), kdy se domácím zaměstnancům měsíčně automaticky ze mzdy srážela částka ve výši 50,- Kč za poskytnuté služby. Tyto služby nebyly dle svědeckých výpovědí poskytovány a i přesto byla srážka provedena. Jak ze svědeckých výpovědí vyplynulo, této služby osoby ve většině případů nevyužívaly (jednalo se o dovoz nebo odvoz na určité místo, pomoc při zajištění stravy, pomoc při zajištění chodu domácnosti, péče o psychickou stránku klientu). Rovněž další podmínkou k uzavření pracovněprávního vztahu bylo uzavření „Dohody o finanční pomoci nadaci Truck HELP“, kdy předsedou správní rady dané nadace byl rovněž pan M. V., M. Č. a V. V. Srážka ze mzdy byla uzavřena ve výši 20,- Kč/měsíčně. Veškeré srážky byly pravidelně měsíčně sráženy, i když služby nebyly poskytnuty, někteří domácí zaměstnanci neměli ani povědomost o tom, jaké srážky jsou jim prováděny. Bez uzavření těchto smluv nebyla uzavřena pracovní smlouva. Celková částka byla vyplácena maximálně ve výši 2 000 Kč, přičemž nebylo subjektem prokázáno a doloženo, zda či jakou práci měli, případně provádět. Někdy mzda nebyla dle sdělení domácích zaměstnanců vyplácena vůbec a vyplacené částky neodpovídaly částkám uvedeným na mzdových listech. Vyplacené částky neodpovídaly částce uvedené v pracovní smlouvě, výše vyplacené mzdy nesouhlasila s částkou, která byla uvedena na výplatní pásce a záúčtována v účetnictví. Z provedených výpovědí svědků správce daně, zjistil, že většina domácích zaměstnanců žádnou domácí práci nevykonávala, a pokud svědci vypověděli, že jim byla práce přidělena, tak výsledek jejich činnosti nesouvisel s dosaženými příjmy a ani nijak nevedl k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Správce daně uzavřel, že daňový subjekt vynakládal mzdové náklady za práci domácích zaměstnanců, kteří danou práci nevykonávali a pokud v minimálních případech jim byla práce přidělena, tak ne v takovém rozsahu, jak je deklarováno daňovým subjektem a jak je uvedeno ve výkazech práce.“* Správce daně provedl i důkaz svědeckými výpověďmi učiněnými před správcem daně, tj. zmíněných výpovědí učiněných J. K. a P. K. Svědkyně K. mimo jiné sdělila, že nařízení o přijímání počtu domácích zaměstnanců dostávali od společníků příkazy (VERDE-INVEST a.s., osob jednajících za danou společnost – pan Č. a V.). Domácích zaměstnanců bylo hodně, cca 180 – 200 a ne všichni měli práci. Byli najímáni, i když nebyla práce zajištěna, a to na příkaz pana V. a Č. Byl problém zajistit práci i pro lidi

na dílně, natož pro dalších 200 lidí. Již při přijímání bylo zřejmé, že není práce. Někteří domácí zaměstnanci třeba i něco vyrobili z vlastní iniciativy, ale jejich výrobky nebyly vždy využitelné a časem se vyhodily. Z prodejů výrobků domácích zaměstnanců byl zanedbatelný příjem. Z této svědecké výpovědi a z téměř shodné výpovědi pana K., tak rovněž vyplývá to, že pochybnosti správce daně byly důvodné, přičemž v daňovém řízení bylo skutečně zjištěno, že žalobcem zaúčtované mzdy za vykonanou práci osob na pozicích domácích zaměstnanců neodpovídají skutečnosti a vykonanou, resp. nevykonanou, činnost domácích zaměstnanců nelze označit za náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ostatně zmíněná svědecká výpověď paní K. a pana K. svědčí o tom, že vše u žalobce probíhalo následujícím způsobem:

26. Základní podmínkou přijetí do pracovního poměru bylo, že přijímaná osoba měla sníženou pracovní schopnost, tedy průkaz ZTP, další podmínkou bylo uzavření Smlouvy o provozování služeb pro rodinu a domácnost a Dohody o finanční pomoci nadaci Truck HELP, přičemž mzda byla domácím zaměstnancům vyplácena v částce 1 500 – 2 000 Kč hotově, i když žádnou domácí práci zaměstnanci nevykonávali, mzdu tedy dostávali bez ohledu na vykonanou práci. Ze mzdy byly sraženy částky za vykázané, fakticky neuskutečněné služby do Výkazů realizované činnosti, kdy tyto nebyly realizovány, což vyplývá i ze svědeckých výpovědí, např. svědkyně B. uvedla, že žádná služba jí nebyla poskytnuta, ovšem na předloženém Výkazu realizované činnosti byla uvedena částka za poskytnutí služby spočívající ve čtyřech odvozech k lékaři v částce 3 200 Kč, kdy tato jí byla sražena následně ze mzdy, jí tak byla uhrazena částka ve výši 2 000 Kč, to však nesouhlasilo s výplatnicí, stejně vypověděli i další svědci, např. i svědek H., u kterého byla uvedena částka za poskytnutí služby poskytující 6 odvozů k lékaři ve výši 3 810 Kč atd. Ostatně tyto závěry týkající se hodnocení svědeckých výpovědí, obsažené mimo jiné i v žalovaném rozhodnutí (bod 70) žalobce ani v žalobě nenapadl a soud tedy nemá důvod, aby o těchto závěrech sám pochyboval bez žalobní námitky. Do daňově účinných nákladů byla zaúčtována částka mzdy ve výši nasmlouvané dle uzavřené pracovní smlouvy, a i když byla vyplácená mzda oproti výplatní pásce nižší, rozdíl nebyl ze strany žalobce zdůvodňován. Žalobce naopak neprokázal, v čem konkrétně spočíval výrobní program domácích zaměstnanců, jaké konkrétní výrobky a v jakém množství byly vyráběny, jak bylo s jednotlivými výrobky naloženo (prodej, stav zásob atd.) a jak o nich bylo účtováno, a že tyto sloužily k dosažení příjmů, přičemž naopak z rozsáhlého dokazování vyplynulo, že domácí zaměstnanci nevykonávali vůbec žádnou práci a pokud v minimálních případech, tak se jednalo pouze o výjimky, přičemž nebylo prokázáno, že by na základě takového výkonu práce bylo dosaženo nějakých výnosů. Ostatně to potvrdili svědci K. a K. Žalobce nepředložil správci daně žádný důkazní prostředek, který by zmíněné závěry byl schopen vyvrátit a krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že žalobcem zaúčtované mzdové náklady dle předložených dokladů nejsou nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, když nedošlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu a tyto pak byly v rozporu s ust. § 23 a § 24 ZDP zahrnuté neoprávněně do daňově účinných nákladů. Tyto závěry pak nemohly zpochybnit ani konkrétní žalobní námitky uvedené v žalobě. Předně nelze hodnotit žalovaného rozhodnutí jako nepřezkoumatelné, žalobce v žalobě konkrétně neuvedl, v čem byly závěry správce daně a žalovaného hodnotící výsledky dokazování neúplné či nesprávné.

27. Pokud se týče námitky, že daňová kontrola byla zahájena na podnět policejních orgánů, žalobce neuvedl, které konkrétní ustanovení daňového řádu by neumožňovalo správci daně využít skutečností zjištěných v rámci činnosti Policie ČR. Ostatně o umožnění přístupu k jednotlivým informacím získaných z trestního řízení svědčí i konstantní soudní judikatura, srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71. Zároveň podle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že jako důkazních prostředků lze využít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením správního řízení. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, správce daně nepřevzal pouze podklady z šetření Policie ČR, ale tyto porovnával s jím provedenými důkazy, a to velice podrobně (srov. např. strana 48 a násl. Zprávy o daňové kontrole). Pokud žalobce uvádí, že si správce daně „účelově“ vybral pouze ty z protokolů, jejíž obsah je k tíži žalobce, aniž by je konfrontoval s ostatními protokoly z policejního spisu, tak žalobce konkrétně neuvedl, o jaké že to konkrétní protokoly se jednalo. Naopak z hodnocení správce daně a žalovaného vyplývá, že tito se vyjádřili i k těm případům, kdy zaměstnancům „něco“ vyplaceno bylo, tak žalovaný k tomu uvedl, že objem takto vykonávané práce byl zcela „zanedbatelný“, zároveň „u takto vykonané práce nebylo prokázáno, že by na základě nich bylo dosaženo nějakých výnosů současných či budoucích. Toto potvrdili ve svých výpovědích rovněž svědci K. a K. Daňový subjekt neprokázal, co bylo výsledkem domácích zaměstnanců a zejména, jak tato činnost souvisela s dosahovanými příjmy, nebylo tedy u domácích zaměstnanců prokázáno, že se jednalo o náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.“ Tento závěr se týkal „domácích“ zaměstnanců, ve vztahu k čistě „firemním“ zaměstnancům žalovaný pak uvedl, že „mzdové náklady spojené s činností firemních zaměstnanců nebyly správcem daně rozporovány, tyto akceptoval jako daňové účinné.“ Tento závěr žalovaného (bod 40 žalovaného rozhodnutí) žalobce v podstatě nenapadl, pouze v podstatě s tímto srozumitelným a přesvědčivým závěrem žalovaného vyslovil jen nesouhlas v podobě jeho ničím neprokázaného tvrzení. Rovněž se žalovaný vyjádřil v žalovaném rozhodnutí k další námitce žalobce uvedené i v žalobě, o tom, že se mu bylo znemožněno zúčastnit se nařízených výsledků svědků. Ze správního spisu nevyplývá žádný závěr o tom, že správce daně by znemožnil žalobci se zúčastnit provádění důkazů. Žalobce byl správcem daně a i dožádanými správci daně, tj. jinými finančními úřady, vždy informován o datu výsledku svědků, přičemž svého práva žalobce nevyužil a ani nepožádal o změnu termínu či místa výsledku. Ostatně žalobce po obdržení vyrozumění o provedení výsledku nesdělil správcům daně, že by mu vznikl nějaký problém se k výsledku dostavit.
28. Ostatně k námitkám žalobce je třeba uvést, že se jedná v podstatě o účelové námitky, většinou zopakované z daňového řízení, se kterými se žalovaný vypořádal. Například v žalobě zopakoval své tvrzení z daňového řízení, že správce daně „ignoroval“ obsah zákoníku práce, když „neshledal reálné mzdové náklady žalobce daňově uznatelnými, přestože citovaný právní předpis ukládá zaměstnavateli povinnost vždy vyplácet zaměstnancům mzdu, respektive náhradu mzdy v plné výši, a to i za situace, kdy se na straně zaměstnavatele vyskytnou zásadní překážky v podobě dočasného omezení odbytu a poptávky po výrobcích“ (bod IV.). V této části žaloby pak vytýká správci daně, že námitky žalobce neuznal, že s mnohými „se ani nevypořádal“ (aniž konkrétně uvedl, o jaké konkrétní námitky se jednalo). Na zmíněné námitce je třeba demonstrovat nedůvodnost této výtky, když

například s touto námitkou se podrobně žalovaný vypořádal v žalovaném rozhodnutí v bodu 58, na který krajský soud v podrobnostech odkazuje a současně uvádí, že uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání, když žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74), žalobní bod tak musí obsahovat individualizovaná skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací a v rámci dispoziční zásady je žalobce povinen vylicit v jakých konkrétních nezákonných krocích, postupech, úkonech, úvahách, hodnocení či závěrech se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 43/2006-74). Ostatně blíže k tomu soud odkazuje na již výše uvedené části odůvodnění tohoto rozsudku týkající se náležitostí žaloby. Žalobce tedy nemohl legitimně očekávat, že soud sám bude vyhledávat argumentaci týkající se této námitky, se kterou se vypořádal již žalovaný v žalovaném rozhodnutí, ostatně „není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty, či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Právě proto se rovněž nemohl soud zabývat nekonkrétními námitkami žalobce, například, že „je zarážející, že si z protokolu o výsledcích zaměstnanců žalobce vybral správce daně účelově pouze ty z protokolů, jejich obsah je k tíži žalobce, aniž by je konfrontoval s ostatními protokoly z policejního spisu, jejich obsah naopak potvrzuje tvrzení žalobce, že zaměstnancům byla vyplácena mzda v plné výši“, anebo že „správce daně opírá svá zjištění o pouhá tvrzení některých zaměstnanců, která však nebyla vyslychanými osobami nějak prokázána. Někteří zaměstnanci žalobce vypověděli, že jim nebyla vyplácena celá mzda. Tato tvrzení však nejsou založena na pravdě ...“. Jedná se tak pouze o domněnky žalobce nepodložené žádnými konkrétními údaji, naopak žalovaný vycházel ze zcela obsáhlé a konkrétní Zprávy o daňové kontrole, o kterou opřel oprávněně své závěry. Pokud své námitky žalobce uvedl ve vyjádření k výsledku daňové kontroly správce daně, přičemž ten se s nimi neztotožnil, tak nemohl legitimně očekávat, že dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění (tuto námitku uplatnil žalobce v části V. žaloby). Pokud rovněž v této části žalobce namítal, že správce daně neprovedl jím navrhované výsledky, zejména neopakoval výsledek svědkyně K., tak i s touto námitkou se vypořádal žalovaný, a to zejména přílehlavým odkazem na rozsudek NSS ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011-137 (bod 65 žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje). Správce daně je oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku a je povinen je provést tehdy, pokud je potřebný ke zjištění skutkového stavu věci. Dokazování v daném řízení se řídí zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně proto není povinen vzít v úvahu všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale má právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, a tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101), což žalovaný učinil (srov. např. bod 65, 66, 53, 54 žalovaného rozhodnutí).

29. K další námitce žalobce, týkající se neprovedení jím navrhovaného dokazování, se rovněž vyjádřil žalovaný (zejména se jedná o žalobcem navrhovaný výslech Mgr. R., který byl ustanoveným opatrovníkem v trestní věci), kdy žalovaný v bodu 66 uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly nenavrlh výslech této osoby, zároveň uvedl, že ustanovení opatrovníka se týká trestního řízení, nikoliv daňového řízení a žalovaný pak v bodu 52 žalovaného rozhodnutí uvedl, že správce daně provedl přes 60 svědeckých výpovědí a měl dostatek důkazních prostředků, na základě kterých mohl učinit závěr, který je uveden ve Zprávě, tj. že mzdové náklady domácích zaměstnanců v uvedené výši nevznikly, byly zaúčtovány nepravdivé mzdové náklady, domácí zaměstnanci byli najímáni účelově, aniž by byla zajištěna pro tyto práce a na dané zaměstnance byl neoprávněně čerpán příspěvek na podporu zaměstnání osob se zdravotním postižením z úřadu práce. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje s tím, že výslech tohoto opatrovníka zcela evidentně nemohl vyvrátit závěry vyplývající z již provedeného rozsáhlého prokazování, jelikož opatrovník Mgr. R. se nezúčastnil zmíněné činnosti žalobce a nemohl vyvrátit a ani potvrdit skutečnosti, které uvedli vyslechnutí zaměstnanci žalobce. Ostatně žalobce sám neuvedl, co by mělo být výpovědí této osoby prokázáno ve vztahu k předmětu řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79). Ostatně *„provedení důkazů navržených účastníky řízení správní orgán může odmítnout v případě, že zjištění skutkového stavu má takové kvality, že o skutkovém stavu již neexistují žádné důvodné pochybnosti a případné další dokazování by již jen mohlo potvrdit okolnosti osvědčené předchozím dokazováním a bylo by tak již nadbytečné“* (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2009, č. j. 1 As 44/2009-101), přičemž tento judikát se zejména vztahuje na žalobcem uvedený požadavek opakované výpovědi svědkyně K. Není tedy pravdou, jak žalobce opakovaně v části VI. namítl, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav.
30. Rovněž je nedůvodná námitka žalobce uvedená v této části žaloby, která se týká údajně nesprávného postupu správce daně v souvislosti s povinností správce daně seznámit daňový subjekt se změněným výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně splnil svou povinnost seznámit žalobce před ukončením daňové kontroly s výsledkem zjištění prováděné kontroly, včetně hodnocení zjištěných důkazů a předložit mu vyjádření, žalobce měl možnost se k tomu vyjádřit. Správce daně však nebyl povinen na základě takového vyjádření žalobce změnit výsledek kontrolního zjištění, jak se zřejmě mylně domnívá žalobce. Žalobce využil svého práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, a pokud správce daně nedospěl k závěru, že je dán důvod ke změně výsledků kontrolního zjištění, tak plně postačovalo, když správce daně konstatoval, že nedošlo na základě tohoto vyjádření ke změně výsledků kontrolního zjištění a nelze navrhopat další doplnění Zprávy o daňové kontrole. Pokud by tomu tak nebylo, mohlo by dojít k účelovému prodlužování projednání Zprávy o daňové kontrole. Z ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu nevyplývá, že když nedojde ke změně kontrolního zjištění, takže by daňový subjekt měl právo v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole uplatňovat další návrhy, žádat o stanovení lhůty pro další doplnění atd. Rovněž není pravdou, že by správce daně svým postupem údajně bránil žalobci unést své důkazní břemeno. V části VII. již žalobce v podstatě jinými slovy zopakoval své námitky týkající se důkazního břemene, k němuž se již soud výše vyjádřil. Rovněž není pravdou, že by správce daně neumožnil účast žalobce při prováděném dokazování, naopak žalobce se žádné svědecké výpovědi nezúčastnil a v podstatě na svá práva rezignoval. Jak vyplývá ze

správního spisu, žalobce byl správcem daně a i dožádanými správci daní jiných finančních úřadů vždy informován o datu výsledku každého svědka, svého práva být přítomen svědeckých výpovědí nevyužil a nepožádal o změnu termínu či místa výsledku. Ostatně sám žalobce si v žalobě poněkud protiřečí, když v části IV. (strana 4) žaloby tvrdí, že nemohl svého práva účastnit se nařízených výsledků využít nikoliv z důvodů, že by neobdržel vyrozumění o prováděných výsledcích, ale „protože mu byl obstaven veškerý jeho majetek a on tak nebyl schopen zajistit si takové právní zastoupení, které by pokrylo velké množství nařízených výsledků nejen v řízení o daňové kontrole ...“. Takový důvod samozřejmě nezakládá nezákonnost postupu správce daně, kterému zákon neukládá, aby vždy před prováděním výsledku zjišťoval, zda se daňový subjekt může k výsledku dostavit, aniž má „obstaven veškerý majetek“ a je „schopen“ zajistit si příslušné právní zastoupení.

31. Nedůvodná je i námitka žalobce uvedená v II. žaloby, která se týká jeho tvrzení o porušení daňového řádu z důvodu, že nebyl vyrozuměn původní právní zástupce žalobce. Jak vyplývá ze správního spisu, v dané věci se zastupování advokátkou Mgr. J. B., které měl zřejmě žalobce na mysli, týkalo daňové kontroly, přičemž dle ust. § 88 odst. 4 daňového řádu je projednání daňové kontroly ukončené podpisem Zprávy o daňové kontrole a Zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola, tedy tímto úkonem byl dovršen rozsah zastupování dle příslušné plné moci. Správce daně tedy poté doručoval správně přímo žalobci. Ostatně navíc je třeba vycházet z materiální stránky doručení, žalobce na platební výměry reagoval, podal odvolání ve státem stanovené lhůtě, byl tedy s obsahem platebních výměrů seznámen.
32. Právní zástupce žalobce „osvětloval“ žalobní body z žaloby ještě dlouhým projevem u jednání soudu dne 13. 3. 2019, nicméně již nemohl vzhledem ke koncentrační zásadě rozšiřovat žalobu o další žalobní body a přinášet do věci něco nového (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, bod 21 a rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2018, č. j. 7 As 258/2018-30). Navíc se jednalo o obecná tvrzení, která nemohla mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí soudu.
33. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
34. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 13. března 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu