



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **CETL Cargo s.r.o. IČ: 28821742**
sídlem Nádražní 1703, 539 01 Hlinsko
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Jelínkem
Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři s.r.o.
sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.12.2017, č.j. 50000/17/5200-11433-712032

takto:

- I. **Rozhodnutí** žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4.12.2017, č.j. 50000/17/5200-11433-712032 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce JUDr. Milana Jelínka, advokáta, náklady řízení ve výši 11 228 Kč do 20 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 3. 2016, č.j. 528973/17/2802-50524-603600 (platební výměr), jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle ust. § 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 příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 v částce 855 000 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 171 000,- Kč.

Žalobní body:

2. Žalobce především žalovanému vytýká porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož správce daně a později žalovaný nezjistili skutkový stav věci co nejpřesněji. K pochybení došlo z důvodu nevyslechnutí žalobcem navrhovaných svědků, kteří mohli výrazně přispět k objasnění skutkové věci, přičemž tento názor žalobce daňové orgány nesdílely a předem označily navrhovaná svědectví za nadbytečná s tím, že nijak nemohou samy o sobě přispět k objasnění sporných skutečností, čímž porušily ustanovení daňového řádu upravující provádění a hodnocení důkazů. Daňové orgány dále opíraly své závěry o svědectví, která již ze své povahy nemohla být ve věci relevantní.
3. Žalovaný a před ním správce daně dále porušili § 8 odst. 1 daňového řádu, když nehodnotili každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Dle názoru žalobce, pokud daňové orgány shledaly, že lze daň stanovit dle dokazování, bylo povinností žalovaného postupovat dle § 8 odst. 1 daňového řádu a hodnotit všechny předložené důkazy jako celek a vyhodnotit, zda žalobce unesl své důkazní břemeno. Žalovaný však neuznal plošně důkazy předložené žalobcem a následně plošně odmítl uznat žalobci i ty jednotlivé výdaje, které žalobcem prokázány byly a nepanovaly o nich pochybnosti.
4. Žalobce navrhnul, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, žalobce uplatnil nárok na náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného:

5. Žalovaný ve svém vyjádření setrvává na svém posouzení věci obsažené v žalovaném rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Skutečnosti rozhodné ve věci:

6. Dne 8. 4. 2013 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z příjmů žalobce za rok 2012, které bylo dne 2. 7. 2013 opraveno ze strany žalobce opravným daňovým přiznáním. Na základě těchto přiznání byla u žalobce dne 19. 6. 2014 protokolem č.j. 1084555/14/2804-05402-601420 zahájena daňová kontrola, v rámci které vyzval správce daně žalobce výzvou dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu k prokázání skutečností rozhodných pro daňové řízení, ve zde projednávané věci konkrétně k rozhodným skutečnostem ohledně částky 2 000 000,- Kč záúčtované na účtu 51200 – cestovné. V rámci daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti, že žalobce vyplatil v roce 2012 cestovní náhrady p. J. T., p. P. K., p. L. T., p. V. B., p. J. B., p. M. C., p. J. J., p. P. S. a p. T. H. Správci daně

byly také ze strany žalobce předloženy listinné důkazy, které jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně vyhodnotil skutečnosti získané z listinných důkazů a svědectví řidičů tím způsobem, že žalobce zahrnul částku zaúčtovanou na účet 51200 – cestovné do svého daňového přiznání neoprávněně. Správce daně poukazoval zejména na pracovní zařazení osob, kterým bylo cestovné vypláceno, na fakt, že žalobce nepředložil jediný cestovní příkaz a na další rozpory zjištěných skutečností. Žalobce nesouhlasil s provedenými výsledky p. H., p. J. a p. M., označil je za irelevantní a naopak navrhol vyslechnout jako svědky ostatní řidiče, kterým bylo vypláceno cestovné, dále p. T. a p. S. (jednatelé žalobce) a p. B. (administrativní pracovníci). Tyto svědky však pro nadbytečnost odmítl správce daně vyslechnout, odkázal též na neshody mezi výdajovými doklady a celkovou zúčtovanou částkou a po seznámení s výsledky daňové kontroly ukončil správce daně doručením zprávy o daňové kontrole zástupkyni žalobce daňovou kontrolu. Na základě zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole, ve které nebyl účet 51200 – cestovné uznán jako daňově účinný, vydal správce daně dne 28. 3. 2017 dodatečný platební výměr na DPPO žalobci, který se proti tomuto výměru odvolal. Odvolání bylo žalovanému postoupeno od správce daně dne 24. 7. 2017, ve kterém žalobce zmiňuje v podstatě totožné pochybení, jaké uplatňuje v žalobě. Svým rozhodnutím ze dne 4. 12. 2017 však žalovaný odvolání žalobce zamítnul a platební výměr potvrdil. Žalobce se tak svou žalobou ze dne 5. 2. 2018 obrátil na zdejší soud společně s návrhem na uznání odkladného účinku žaloby, soud však žádosti na odkladný účinek žaloby usnesením ze dne 27. 2. 2018 nevyhověl. Žalobce se tak svou žalobou domáhá přezkumu napadeného rozhodnutí v části neuznání částky 2 000 000,- Kč zaúčtované na účtu 51200 – cestovné jako daňově účinný výdaj, ve zbytku rozhodnutí nic nenamítá (viz bod 7 žaloby).

Posouzení věci krajským soudem:

7. Na tomto místě soud považuje za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).
8. 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) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/,

usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. 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 případech, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

9. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, 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 námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na 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.“
10. 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>). Není přitom 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, což v této věci činí (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).

11. Soud má v projednávané věci za stěžejní, zda žalovaný a před ním správce daně správně zjistili skutkový stav, neporušili při správě daní daňové zákony a nezkrátili tak žalobce na jeho právech. Krajský soud tak přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci žalobních bodů a přidává následující argumentaci.
12. Soud přezkoumával, zda daňové orgány správně zjistily skutkový stav, hodnotily zjištěné skutečnosti a žalobcovy návrhy k dokazování v zákonných mezích. V první řadě má soud za vhodné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
13. 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. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva 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 daňového řádu).*“
14. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak 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 (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). 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.*“

15. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“
16. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12.1.2012, č.j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“
17. 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 popsáním 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. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
18. Ve zde projednávané věci je mezi stranami sporné, zda výdaje na cestovní náhrady zaúčtované žalobcem na účet 51200 – cestovné je daňově účinný výdaj dle § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžejním žalobním bodem žalobce je namítaná rezignace daňových orgánů na svou zákonnou povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji dle § 92 odst. 2 daňového řádu.
19. Správci daně na základě informací zjištěných při daňové kontrole, z materiálů předložených žalobcem a výpovědi svědků vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti daňových tvrzení žalobce. Správci daně pochybnosti vznikly

především na základě nesouladů důkazů a tvrzení, které shrnul ve zprávě o daňové kontrole na str. 16 –19. Soud po přezkoumání vzniklých pochybností, jak je popsal správce daně, konstatuje, že se závěry daňových orgánů o vzniku pochybností zcela souhlasí.

20. Žalobcem v úvodu daňové kontroly předložené důkazy „Výpočet cestovních náhrad za duben 2012“, „Výpočet cestovních náhrad za říjen 2012“, „diety_2012“ a „rozpis jízd_2012“ nelze v rámci daňové kontroly hodnotit jako průkazné k žalobcem tvrzeným skutečnostem. Dle ust. § 24 odst. 1 ZDP vzniká nárok odečet nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze v **prokázané** výši. Žalobce tak musí v daňovém řízení prokázat, že jím uplatněné výdaje skutečně byly využity k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tudíž je nucen prokázat komu, v jaké výši a z jakého důvodu byl onen výdaj (cestovní náhrady) vyplacen. Nicméně z žalobcem předložených listinných důkazů nebylo možné prokázat, v jaké výši byly jednotlivé cestovní náhrady vyplaceny, jakým konkrétním zaměstnancům a za které konkrétní pracovní cesty, které **musí být cestami pracovními**, tudíž nebylo vůbec prokázáno, jak byly tyto náhrady vyčísleny a vyplaceny. V této situaci tak nelze tyto důkazy chápat jako ty důkazy, které by bez dalšího odstranily pochybnosti správce daně o správnosti daňově uznatelných nákladů.
21. Správce daně proto přistoupil k výsledku svědků zaznamenaných na protokolech ze dne 9. 6. 2015 a 13. 8. 2015. Z výpovědí svědků p. H., p. J. a p. M. pak shodně vyplývá, že tito pro žalobce žádné cestovní náhrady a diety samostatně nenárokovali, i když v roce 2012 vykonávali cesty pro žalobce, dva svědci shodně uvedli, že plat měli dopředu domluvený a chodila jim tak stálá měsíční mzda, což považuje soud jako velký rozpor mezi tvrzením žalobce, skutečností a zákoníkem práce, když velikost cestovních náhrad se odvíjí od počtu uskutečněných cest, jejichž specifika (doba, trasa cest atd..) se mohou lišit, a nelze je tak sjednat dopředu před začátkem pracovního poměru. Správci daně tak zcela správně nebylo jasné, jak žalobce účtuje či neúčtuje cestovní náhrady jako daňově uznatelné náklady. Žalobcem namítaná skutečnost, že těmto osobám v zúčtovacím období náhrady vypláceny nebyly, což z žalobcem poskytnutých materiálů vyplývá, soud uvádí, že tato svědectví pouze nadále vrhají na účetnictví žalobce nejasnosti, když, jak shodně uvedli, pro žalobce cesty vykonávali a nárok na náhrady jim tak vnikl, ale vyplaceny nikterak nebyly. Informace poskytnuté svědky tak pouze v souhrnu s ostatními zde tvrzenými nejasnostmi prohlubují pochybnosti o daňově uznatelných nákladech žalobce.
22. Další vážný nesoulad v tvrzení žalobce považuje soud, stejně jako před ním daňové orgány, náhrady vyplacené p. B. a p. K., jimž byla vyplácena náhrada v měsíci lednu 2012, ve kterém dosud nebyli zaměstnanci žalobce, což plyne jak z materiálu poskytnutým žalobcem, ale také informacemi OSSP Chrudim, přičemž žalobce nijak tyto skutečnosti nevysvětluje a tudíž se žalobci nepodařilo tuto důvodnou pochybnost daňovým orgánům vyvrátit. Tuto nesrovnalost žalobce ani v žalobě nijak nenapadá ani neosvětluje a soud tak shledává tuto skutečnost za značnou pochybnost o správnosti daňově uznatelných nákladů. Obdobná žalobcem nijak nerozporovaná skutečnost, že cestovní náhrady, dle materiálů předložených žalobcem, byly účtovány i na cesty uskutečněné vozidly, kterými dle nájemních smluv žalobce v dané době prozatím nedisponoval (viz str. 17 zprávy o daňové kontrole). Konkrétně tak lze zmínit vozidlo RZ X, které ve zdaňovacím roce 2012 nebylo ve vlastnictví ani v nájmu žalobce, a přesto na něj byly náhrady účtovány. Pochybnosti soud spatřuje také ve skutečnosti, že jeden a tentýž automobil (RZ X, později X) měly ve stejnou dobu používat dvě osoby, pan H. a pan T., přičemž panu T. náhrady vyplaceny byly, např. květen 2012, ale panu H., který měl dle záznamů vozidlu taktéž používat

v květnu 2012, vyplaceny nebyly. Všechny tyto nijak žalobcem nevyvrácené pochybnosti osvědčují, že žalobcem uplatněné výdaje nejsou daňově účinné jako výdaj dle § 24 ZDP.

23. Pochybnosti i nadále prohlubuje fakt, že žalobce nebyl schopen během daňové kontroly předložit jediný cestovní příkaz k cestě, za kterou vyúčtoval cestovné, když právě v cestovním příkazu se stanovují dle § 153 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „zákoník práce“) předem bližší podmínky, na základě kterých pak zaměstnanci vzniká nárok na cestovné. Dále soud hodnotí jako další zdroj nedůvěryhodnosti žalobcových daňových tvrzení fakt, že žalobce účtoval cestovní náhrady hromadně jako jednu kompletní částku za určité období tak, že není rozeznatelné, za jakou konkrétní cestu bylo účtováno, i když přesně tyto informace musejí být z účetnictví znatelné. Takové rozpory zakládají vážné pochybnosti o reálném vynaložení daňových výdajů, tak jak uvádí žalobce, při tom byl žalobce správcem daně v rámci daňové kontroly vyzýván k prokázání skutečností, ale žalobcem předkládané důkazy dále pochybnosti pouze prohlubovaly a žalobci se nepodařilo nijak tyto pochybnosti odstranit.
24. Žalobcem uplatněný argument, že daňově uznatelným nákladem jsou náhrady cestovních nákladů, které žalobci skutečně vznikly, je sice právně správný, nicméně ve zde řešeném případě neobstojí, jelikož žalobcem nebylo nijak prokázáno, že i ty jednotlivé cesty, které lze považovat za uskutečněné, byly cestami pracovními dle § 153 odst. 1 zákoníku práce, jelikož pouze cestovní náhrady za takové pracovní cesty jsou daňově účinnými výdaji dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, přičemž o této skutečnosti může vypovídat například již zmíněný cestovní příkaz. Žalobcem namítaná skutečnost, že daňové orgány ve svých rozhodnutích de facto potvrdily, že se žalobcem tvrzené cesty uskutečnily, zde jako žalobní námitka neobstojí, jelikož se žalobci nepodařilo prokázat, že tyto tvrzené cesty byly cestami pracovními, tudíž nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů.
25. Soud uznává, že žalobce navrhoval provést další svědky (viz výše), nicméně daňové orgány dle daňového řádu nemají povinnost provést automaticky všechny žalobcem navržené důkazy, jelikož taková situace by vedla k možnému téměř nekonečnému prodlužování daňového řízení. U žalobcem navrhovaného výsledku jednatele daňového subjektu musí dát soud za pravdu daňovým orgánům, jelikož je jejich právní posouzení možnosti výsledku jednatele žalobce správné. Jednatel společnosti nemůže být z podstaty věci vyslýchán jako svědek (třetí osoba) ve věci daňového subjektu, když právě jednatel jedná za onen daňový subjekt. Informace, které by tak jednatel svou výpovědí mohl do řízení přinést, může přinést právě za daňový subjekt jménem daňového subjektu, za který jedná, přičemž daňový subjekt byl v řízení k prokázání skutečností vyzýván. U ostatních navrhovaných svědků však tato překážka neexistovala a soud se tedy zabýval přezkumem rozhodnutí daňových orgánů o neprovedení navrhovaných svědků. Jak uvedl NSS ve svém rozsudku sp.zn. 8 Afs 78/2012 ze dne 19. 12. 2017: *„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.“* Soud musí konstatovat, že žalobcem uplatněná námitka, spočívající v pochybení daňových orgánů, které nevyslechly žalobcem navrhované svědky a své rozhodnutí navrhované svědky nevyslechnout řádně neodůvodnily, je důvodná. Správce daně v rámci daňové kontroly neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi, přičemž, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, své rozhodnutí neodůvodnil dostatečným způsobem. Nejvyšší správní soud k právu neprovést navržené důkazy také uvedl: *„Dle ustálené judikatury*

Ústavního soudu je „regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Neprovedení důkazu je nicméně v každém případě třeba řádně odůvodnit (nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).“ Soud zde tudíž nemá v nejmenším úmyslu zakládat jistou povinnost daňovým orgánům provést žalobcem všechny navrhované důkazy, jelikož taková povinnost ze zákona ani judikatury správních soudů nevyplývá, nicméně i rozhodnutí o neprovedení navrhovaných důkazů musí být ve zprávě o daňové kontrole, popřípadě jiných daňových rozhodnutích, řádně a pečlivě odůvodněno. Správce daně argumentoval k neprovedení navrhovaných svědků (viz zpráva o daňové kontrole, str. 48), že žalobcem navrhované výsledky svědků nemohou být dostačujícím důkazem bez existence řádné evidence pracovních cest. S tímto hodnocením však krajský soud nesouhlasí, když právě neexistenci evidence lze zhojit provedením jiných důkazů, zvláště za situace, kdy správce daně sám k žalobcem tvrzeným skutečnostem ohledně cestovních náhrad vyslechl svědky p. H., p. J. a p. M., přičemž k těmto výpovědím při rozhodování přihlížel. Daňové orgány tuto selekci svědků nijak neodůvodnili, je tak na místě citovat názor Ústavního soudu: „Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 617/2000 (Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 24, nálezy č. 143), jenž se vyjádřil k dokazování v trestním řízení, upozornil, že současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi. Institut předběžného posuzování důkazů nezná ani zákon o správě daní a poplatků (zákon předcházející daňovému řádu, poz. krajského soudu).“ (ÚS, nálezy ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). Dle názoru soudu je tak nesprávné plošně odmítnout navržené svědecké výpovědi kvůli neexistenci evidence pracovních cest a současně ve svém rozhodnutí odkazovat na jiné svědecké výpovědi, které sám z vlastní iniciativy správce daně provedl. Zbytek argumentace poté správce daně omezil na závěr týkající se „možné“ nedůvěryhodnosti svědků z důvodů dlouholetého pracovního poměru svědků u žalobce. Tato argumentace neobstojí, když právě zaměstnanci žalobce mají nejlepší povědomí o vnitřním fungování daňového subjektu a nelze je proto automaticky bez dalšího označit za nedůvěryhodné. Jak v obdobné věci konstatoval Nejvyšší správní soud: „Se stěžovatelkou je třeba soublasit v tom, že hodnotit důkazy lze logicky až poté, co byly provedeny. Odkazy žalovaného na zásadu volného hodnocení důkazů v té části rozhodnutí, v níž zdůvodňoval, proč neprovedl výsledky všech stěžovatelkou navržených svědků, stejně jako úvahy finančního úřadu o ekonomické závislosti navržených svědků na stěžovateli a jejich nedůvěryhodnosti lze proto považovat za poněkud nešťastné a především nesprávné“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, sp. zn. 6 Afs 237/2017 – 23) Dle názoru soudu zde není vůbec na místě hodnotit možnou nedůvěryhodnost svědků ještě před tím, než daňové orgány takovou svědeckou výpověď vůbec provedou.

26. Žalovaný se poté ve svém rozhodnutí o odvolání vypořádal s odvolacím důvodem (nevyslechnutí navrhovaných svědků) taktéž nedostatečným způsobem, když omezil svou argumentaci na pouhý jeden bod rozhodnutí, ve kterém konstatoval, že jakékoliv pokračování v dokazování považuje za neúčelné, neefektivní a ne hospodárné, přičemž nijak neodůvodnil, v čem onu neúčelnost u konkrétních návrhů shledává a odkázal na hodnocení správce daně, obsažené ve zprávě o daňové kontrole, které krajský soud rozebral již výše a vyhodnotil jej též jako nedostatečné. Lze závěrem také odkázat na odbornou literaturu: *„Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit. Zákon stanoví povinnost „určit“, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoliv, a na základě kterých důkazních prostředků (důkazů). Obsahově jde vlastně o odůvodnění, které ve srovnatelných správních i soudních řízeních je pravidelnou součástí vydávaných rozhodnutí.“* (komentář k § 8 daňového řádu, Wolters Kluwer, BAXA Josef, dostupné v aplikaci ASPI). Správce daně a posléze žalovaný však své povinnosti důkladně odůvodnit své závěry o neprovedení navrhovaných důkazů, sdělit, na základě kterých skutečností tak učinil a na základě jakých skutečností tak soudí, nedostál, čímž učinil své rozhodnutí nepřezkoumatelným a soud musel tak dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
27. Žalobce ve své žalobě mimo jiné také vytýkal žalovanému jeho postup, když při stanovení výše daně nepostupoval zákonnou cestou, tedy nestanovil daň ani na základě dokazování ani podle pomůcek, ale vydal se svou vlastní „třetí cestou“, když plošně neuznal důkazy předložené žalobcem a následně plošně odmítl uznat žalobci i ty jednotlivé výdaje, které žalobcem prokázány byly a nepanovaly o nich pochybnosti. Žalobce nevytýká správci daně, že v situaci, kdy má správce daně u některých výdajů za prokázané, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nestanovil správce daně daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalobce je stejného názoru jako žalovaný, že ve zde projednávané věci lze stanovit daň na základě dokazování. Žalobce pouze vytýká žalovanému, že plošně neuznal veškeré náklady zaúčtované na účet 51200 – cestovné, i když dle žalobce o některých výdajích nebylo pochyby. Soud zde tedy nebude rozsáhle objasňovat právní stav věci, kdy lze stanovit daň dle pomůcek a kdy nikoliv.
28. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem, pro které soud napadené rozhodnutí ruší a také ke skutečnosti, že žalobce ve své žalobě neoznačil žádný konkrétní výdaj, který podle něj byl prokázán a nebyly o něm pochybnosti, soud konstatuje, že není zcela dobře možné rozhodnutí v rámci tohoto uplatněného žalobního bodu přezkoumat, nicméně nad rámec rozhodnutí soud uvádí, že za normální situace, kdy se správce daně dostatečně vypořádal s důkazními návrhy daňového subjektu a zjistil tak skutkový stav co nejúplněji a dospěl k závěru, že výdaje uplatněné daňovým subjektem dle § 24 ZDP nejsou daňově účinné, tak nelze tyto výdaje daňovému subjektu uznat a je na místě doměřit daňovému subjektu daň z příjmů. K neuznání daňovým subjektem uplatněných výdajů není potřeba zpochybnit celé účetnictví daňového subjektu, postačí pouze zpochybnit konkrétní účetní případ jako celek (zde cestovné hromadně zaúčtované na účtu 51200 – cestovné). Ve zde projednávané věci by tak bylo takřka nemožné od sebe oddělit určité konkrétní výdaje a ty považovat za prokázané, když žalobce účtoval cestovné hromadně za určitá období a nelze tak určit konkrétní osobu a podmínky, za kterých bylo cestovné účtováno. Navíc zde existuje celková nesrovnalost v celkových i dílčích částkách, které byly účtovány na účet 51200 – cestovné a které měly být vyplaceny. Lze tedy shrnout, že za situace, kdy správce daně

nijak nepochybí při správě daní a skutkový stav by byl prokázán tak, jak jej zde konstatují daňové orgány, byla by žalobní námitka žalobce nedůvodná.

29. Soud tak závěrem shrnuje, že i když správci daně dle zjištěných skutečností vznikly důvodné pochybnosti o žalobcových daňových tvrzeních a žalobci se v rámci daňových řízení nepovedlo provedenými důkazy tyto pochybnosti nijak vyvrátit, tak správce daně a posléze žalovaný pochybili, když neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů nedostatečně odůvodnili, přičemž porušili § 92 odst. 2 a 6 daňového řádu a zatížili tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností.
30. Soud po přezkumu napadeného rozhodnutí v rámci žalobních bodů konstatuje, že žaloba je důvodná, napadené rozhodnutí se ruší bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém žalovaný zohlední právní názor zdejšího soudu.

Náklady řízení:

31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
32. Žalobci tak krajský soud přiznal náklady právního zastoupení a soudní poplatek. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „vyhl. č. 177/1996 Sb.“) a přiznal úspěšnému žalobci proti žalovanému tyto náklady:
- odměna advokáta za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba /§11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 6 200,- Kč (2 x 3 100,- Kč);
 - paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 2 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 600 Kč (převzetí a příprava zastoupení /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./).
 - navýšení 21% DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s., tj. 1 428,- Kč.
33. Dále krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3.000 Kč. **Celkové náklady řízení**, které je žalovaný povinen uhradit žalobci, tak činí **11 228,- Kč**. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 17. září 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu