



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **S.-M., s. r. o., IČO X**
sídlem B. 197/6, P.
zastoupená daňovou poradkyní Ing. Tamarou Štěrbovou
sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2016, č. j. 28265/16/5200-11433-700681, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1607397/15/3107-50521-800637, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

ve výši 29.640 Kč a penále ve výši 5.928 Kč. Důvodem pro dodatečné doměření daně bylo vyloučení cestovních náhrad žalobkyně z výdajových položek v jejím daňovém přiznání pro neprokázání těchto výdajů jako daňově uznatelných ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Odvolání žalobkyně proti výše vymezenému platebnímu výměru bylo žalovaným zamítnuto a platební výměr byl žalobou napadeným rozhodnutím potvrzen.

B) Obsah žaloby

3. Žalobkyně s rozhodnutím žalovaného nesouhlasí a namítá jeho nepřezkoumatelnost a nezákonnost, tvrdí, že správce daně vyloučil veškeré cestovní náhrady společnosti pouze na základě formálního pochybení zaměstnance. Žalobkyně spatřuje nezákonnost ve významných procesních pochybeních správce daně i žalovaného a dále v nesprávném právním posouzení věci. Nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že se žalovaný nezabýval všemi navrženými důkazy ani všemi důvody uvedenými v odvolání. Žalobkyně dále uvedla, že setrvává na všech bodech uvedených v odvolání proti platebnímu výměru i na svých námitkách proti postupu správního orgánu uplatněných v průběhu řízení, a přikládá je jako přílohu žaloby. Žalobkyně dále konkrétně namítá:

a) vady řízení:

1) nevyřízení stížnosti žalobkyně na nesprávný postup správce daně před ukončením daňové kontroly. Zástupkyně žalobkyně požádala e-mailem správce daně o zaslání výsledku kontrolního zjištění, což správce daně dne 18. 8. 2015 odmítl s tím, že kontrolní zjištění se nezměnilo, s cílem znemožnit zástupkyni seznámení s konečným zněním kontrolního zjištění a navrhopat doplnění, případně závěry správce daně vyvrátit. Proti tomuto postupu podala žalobkyně dne 21. 8. 2015 stížnost na postup správce daně v rámci daňové kontroly. Žalovaný posoudil podání nikoli jako stížnost, neboť se v podání neobjevuje slovo stížnost, ale jako podání, jímž chce žalobkyně oficiální cestou sdělit důvody, pro které odmítá projednat a převzít zprávu o daňové kontrole a tím daňovou kontrolu ukončit. S tím žalobkyně nesouhlasí, žalovaný měl podání posoudit podle jeho obsahu, který zcela odpovídá textu ustanovení § 261 daňového řádu, když opakovaně uvedla, že žalobkyně napadá postup správce daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně na podání nijak nereagoval. Žalobkyně trvá na tom, že podala stížnost na postup správce daně v rámci daňové kontroly a její stížnost byla důvodná. Měl-li správce daně pochybnosti, o jaké podání se jedná, měl povinnost vyzvat podatele k doplnění. Žalobkyně považuje za absurdní úvahu žalovaného na str. 12 druhý odstavec týkající se posouzení podání jako stížnosti, kde žalovaný uvedl, že pokud by se o stížnost jednalo, mohla žalobkyně požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti, jak jí umožňuje § 261 odst. 5 daňového řádu, toto žalobkyně neučinila, její zástupkyně se dne 23. 9. 2015 dostavila k projednání zprávy o daňové kontrole a o žádné stížnosti se nezmínila. Žalobkyně k tomu uvádí, že daňovou kontrolu vede správce daně a zástupkyni nezbylo, než se v rámci součinnosti dostavit k projednání výsledku kontroly, aby neztížila pozici svého klienta, jehož zájmy hájí, a zájmem klienta zajisté není, aby zástupce upozorňoval správce daně na jeho zásadní pochybení. Dále uvedla, že § 261 odst. 5 na danou situaci nedopadá, žalovaný má zřejmě na mysli § 261 odst. 6 daňového řádu, podle něj však žalobkyně nemohla postupovat, neboť správce daně stížnost vůbec nevyřídil, ačkoli v rozhodnutí žalovaný připustil, že stížnost podána byla. Žalobkyně tak nemohla požadovat její prošetření, protože daňový řád má přesně stanovený procesní

postup. Z textu ustanovení § 261 daňového řádu jednoznačně plyne, že ukončení kontroly a vydání dodatečného platebního výměru před vyřízením podané stížnosti je nezákonným zásahem, jehož důsledkem je nezákonnost vydaného rozhodnutí. Správce daně tak za situace, kdy rozhodl bez prošetření podané stížnosti, vydal platební výměr na základě nesprávně a neúplně zjištěného skutkového stavu.

2) Správce daně od první verze kontrolního zjištění od února 2015 prováděl další úkony v daňové kontrole. Výsledek kontrolního zjištění předložený žalobci dne 26. 1. 2015 má 3 strany textu, výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole má 12 stran textu. Doplněný výsledek obsahuje zjištění a závěry, které správce daně učinil v době od 2/2015 do 9/2015 a které osvědčil jako důkazy, ale žalobkyni s nimi seznámil až ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně přesto tvrdí, že se kontrolní výsledek nezměnil a daňový subjekt byl už v únoru seznámen se vším, co správce daně zjistil v březnu až srpnu 2015, a to včetně následného hodnocení správce daně. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně tímto postupem zatížil řízení závažnou vadou, která způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, a jediným skutečným důvodem byla snaha zabránit žalobkyni ve vyvrácení jeho závěrů. Žalobkyně je tak přesvědčena o oprávněnosti své stížnosti, a to i s ohledem na vyjádření správce daně v protokolu ze dne 23. 9. 2015, kdy správce daně sdělil, že obsahem výsledku kontrolního zjištění je to, co správce daně zjistil v rámci daňové kontroly a jeho následné hodnocení, a obsah zvukové nahrávky pořízené z jednání, na které žalobkyně odkazuje. Žalobkyně upozorňuje na skutečnost, že ačkoli jednání dle protokolu trvalo 1 hodinu 40 minut, stopáž zvukové nahrávky činí 1 hodinu a 1 minutu. Správce daně nesdělil, že by vyloučil tzv. hluchá místa, přerušení zvukového záznamu není v protokolu zaznamenáno. Dle názoru žalobkyně nahrávka není úplná a navrhuje, aby soud vyžádal celou nahrávku, která obsahuje důležité okolnosti vedení řízení, shromažďování a hodnocení důkazů správcem daně;

b) žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného uvedeným na str. 14 napadeného rozhodnutí, že zásadní pochybení správce daně v předchozích daňových kontrolách nemají souvislost s podaným odvoláním. Žalobkyně se domnívá, že závažná procesní pochybení stejné pracovnice správce daně, pro která musely být daňové kontroly ukončeny, měla vliv i na daňovou kontrolu 2012. Žalovaný neuvádí, z jakého důvodu to nemá na kontrolu v roce 2012 dopad, když stejná pracovnice zahájila další daňovou kontrolu u daňového subjektu za další zdaňovací období, a ačkoli se jedná o jiná zdaňovací období, jedná se zcela jednoznačně o zcela shodné subjekty na obou stranách. Nestrannost se jistě neposuzuje vůči zdaňovacím obdobím, ale vůči zúčastněným subjektům. Podle názoru žalobkyně mělo být nadřízeným pracovníkem ve smyslu ustanovení § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu zkoumáno, zda není tato pracovnice podjatá, a nebude chtít dokázat, že nyní daň v každém případě doměří. Žalobkyně se domnívá, že pracovnice, která byla nucena pro její pochybení ukončit daňové kontroly za dvě po sobě jdoucí zdaňovací období už v jejich průběhu, nemůže být vůči ní nestranná, její jednání naplňuje znaky podjatosti a měla být z kontroly vyloučena;

c) nesprávný postup správních orgánů při provádění dokazování:

1) Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobkyně byla se všemi důkazy seznámena již před vydáním rozhodnutí, což je dle něj zřejmé z toho, že zprávu o daňové kontrole podepsala a převzala, čímž byla daňová kontrola ukončena, a tato zpráva se pak stala podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Žalobkyně ale v odvolání tvrdí, že jí bylo zabráněno se k důkazům vyjádřit a navrhnout doplnění před ukončením

daňové kontroly, ačkoli o to opakovaně žádala, podala stížnost proti postupům správce daně, když jí správce daně bezdůvodně odmítl seznámit se svými závěry před vydáním zprávy. Zástupkyně žalobkyně se tak až při projednání zprávy dozvěděla, na čem správce daně staví své závěry. Každý má dle daňového řádu a ústavy právo být se všemi důkazy seznámen a právo se k nim vyjádřit. Toto právo bylo žalobkyni upřeno. Zástupkyně žalobkyně uvedla na poslední stranu zprávy, že daň byla stanovena nesprávně na základě neúplně zjištěného stavu. Správce daně přesto vydal dodatečný platební výměr.

2) Vydaný platební výměr zdůvodněný výhradně zprávou o daňové kontrole byl vydán předčasně a je nepřezkoumatelný pro nedostatek důkazů. Důvody správce daně musí být transparentní a jednoznačně seznatelné, tomuto požadavku napadené rozhodnutí nedostojí. Důsledkem je stanovení daně v nesprávné výši.

3) Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nenabídla správci daně žádné relevantní důkazy, je nepravdivé. Žalovaný osvědčil účetnictví žalobkyně jako průkazné, tedy samo o sobě je účetnictví důkazem. Žalobkyně má za to, že zjištění správce daně tak, jak jsou uvedena ve zprávě, žádným způsobem neprokazují porušení ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně doložila další důkaz, soupis jízd pro pracovní účely, vyúčtování jízd schválené jednatelkou, originál směrnice k proplácení cestovních náhrad: „Předpis pro poskytování cestovních náhrad“ ze dne 14. 12. 2005, originál pracovní smlouvy Ing. M. Š. ze dne 23. 9. 2003, včetně „Rozsahu pracovních činností“ ze dne 23. 9. 2003, originál vyúčtování cestovních náhrad rok 2012. K dokladům o nařízení a schválení pracovních cest jednatelkou společnosti žalobkyně předložila 12 kopií pokladních dokladů, knihu jízd pro vozidla RZ X a X, dodatečné přiznání k silniční dani, když silniční daň za rok 2012 byla uhrazena za obě auta používaná pro pracovní cesty. Správce daně vyměřil silniční daň za obě auta používaná pro pracovní cesty, ale v rámci daňové kontroly vyloučil veškeré cestovní náhrady vztahující se k těmto vozidlům. Zaměstnanec žalobkyně vedl evidenci pracovních cest v rámci jedné knihy pracovních cest s rozlišením jízd podle aut a nikoli, jak tvrdí žalovaný, že na druhé auto knihu jízd nevedl. Zaměstnanec žalobkyně žádný právní předpis neporušil a kilometry ujeté pro potřeby žalobkyně vykázal správně. Odkaz žalovaného na pokyn řady D GFR 0-6, č. j. 32320/11-31 není relevantní, neboť není právním předpisem. Nadto ani tento pokyn nestanovuje jakékoliv další podrobné popisy. V pokynu je uvedeno, že v evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Veškeré údaje evidence žalobkyně obsahovala, přesto byla odmítnuta. Správce daně žádným rozhodnutím nestanovil žalobkyni záznamní povinnost k cestovním náhradám, kterou nyní podmiňuje uznání vyplacené cestovní náhrady. Žalovaný dále zcela pomíjí, že se v dané věci nejedná o uplatnění cestovních náhrad samostatného podnikatele, který nemá další kontrolní osobu pro uplatnění cestovních náhrad, ale o cestovní náhrady vyplacené zaměstnanci po jejich kontrole jednatelkou společnosti, která je tímto fakticky osvědčuje. Ta zaměstnanci schválila použití obou automobilů a to bylo doloženo. Žalovaný navržené důkazy odmítl, aniž by zdůvodnil, z jakého důvodu je jako důkazy odmítl osvědčit.

4) Žalovaný na str. 20 svého rozhodnutí uvádí, že žalobkyně měla prokázat a doložit účel všech jízd, jejich uskutečnění a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů např. svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet, dodací listy, obchodním programem, pokladními doklady....tyto „důkazy“ žalovaný staví nad svědectví a zodpovědnost jednatelky. Správce daně žádným důkazem neosvědčil nesprávnost záznamů o pracovních cestách, zcela pominul, že veškeré

pracovní cesty byly ověřeny jednatelkou společnosti, energickou lékařkou, osobou bezúhonnou s vysokou společenskou prestiží. Svědectví této osoby potvrzené schválením dokladů na proplácení cestovného bylo správcem daně odmítnuto bez jakéhokoliv zdůvodnění.

5) Činností žalobkyně je pronájem a správa budovy, která je stále téměř plně pronajata zdravotnickým zařízením, a vyžaduje proto neustálou údržbu a doprovodné služby – hygienické, správní, požární a bezpečnostní zajištění, činnosti, u kterých je využití vozidla nezbytností. Důkazem o nezbytnosti pracovních cest je nesporně i stav nemovitosti, činnost, ke které je pronajímána, a nepochybně i struktura nájemců, vyžadující komplexní zajištění služeb. Z obsahu spisu i zvukové nahrávky plyne, že správce daně si byl vědom nezbytnosti využití vozidla při správě nemovitosti a zjišťoval, zda mohly být vykonány uvedenými vozidly tak, jak je uvedeno v evidenci pracovních cest. Připustil tak využití vozidla a tedy i cestovní náhrady zcela objektivně slouží k dosažení příjmů žalobkyně, avšak cestovní náhrady zcela vyloučil z daňově uznatelných nákladů. V souvislosti s tímto žalobkyně poukázala na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47, dle něhož pokud správní orgány na jednu stranu připustí, že služba byla alespoň z části uskutečněna, nejedná se o fiktivní výdaj, nedostojí požadavkům na správné stanovení daně ve správné výši, pokud při stanovení daně dokazováním vyloučí předmětné výdaje v plné výši. Postup správce daně je tak nezákonný. Důvodem vyloučení cestovních výdajů je fakt, že dcera zaměstnance jezdí do práce autem, má parkovací kartu. Dále žalobkyně odkázala na nález IV. ÚS 48/2005 a II. ÚS 664/04 týkající se hodnocení důkazů.

6) Správce daně bez udání důvodů odmítl důkaz ve prospěch žalobkyně, vyjádření z STK, z něhož plynulo, že zaměstnanec mohl najezdit vykázané km Škodou Octavií. Ačkoli správce daně dožádáním zjistil, že vozidlo najelo podstatně více km, než bylo vykázano v rámci cestovních náhrad, vyloučila pracovnice správce daně bez zdůvodnění tento důkaz a následně vyloučila veškeré cestovní náhrady z daňově účinných nákladů.

7) Jako důkaz vyvracející tvrzení uvedená v knize jízd a odsouhlasená jednatelkou společnosti osvědčil správce daně parkovací kartu pro auto vystavenou dceři ředitele společnosti, MUDr. A. Š., a její výkaz práce. Z protokolu č. j. 2175689/15/3216-6051-80710 je patrné, že ji lze evidentně použít pro jakékoli vozidlo. Pokud by správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, a seznámil žalobkyni s důvody, pro které přistupuje k dodatečnému vyměření daně, mohla by žalobkyně tvrzení správce daně vyvrátit. Parkovací karta a výkaz práce MUDr. Š. dokazují pouze to, že má pravidelné zaměstnání a často jezdí do zaměstnání autem. Není možné bez dalšího tvrdit, že MUDr. Š. byla ve dnech, kdy Škodu Octavii užíval její otec, stejným autem v práci jen proto, že má vystavenou parkovací kartu do areálu nemocnice. Žalobkyně v odvolání odkazovala na rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, sp. zn. 8 Afs 71/2011, aby zdůraznila povinnost správce daně stanovit daň správně, nikoli proto, že by se domnívala, že daň měla být stanovena pomůckami. Je-li základem daně příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně.

d) žalovaný výzvou č. j. 16877/16/5200-11433-700681 zahájil dokazování v rámci odvolacího řízení, kdy požadoval předložení důkazů podle § 115 daňového řádu. Měl tak žalobkyni před vydáním rozhodnutí seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, umožnit jí vyjádřit se k nim (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Těto povinnosti žalovaný nedostál, proto ve svém rozhodnutí (str. 20) účelově tvrdí, že se jednalo o

doplnění odvolání, kde tato povinnost není. Jednalo se však o nezákonný postup žalovaného, kterým žalobkyni upřel procesní obranu, a daň stanovil v nesprávné výši;

e) daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Správce daně musí před zahájením daňové kontroly, jsou-li mu známy konkrétní skutečnosti, vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014). Ze správního spisu je nepochybné, že daňová kontrola byla zaměřena na prověření oprávněnosti cestovních náhrad. Měl-li správce daně pochybnosti o správnosti vykázaných cestovních náhrad za rok 2012, byl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání a teprve poté, co by tento procesní nástroj byl neúčinným, přistoupit k daňové kontrole. Žalovaný však uvedl, že takové podklady pro doměření daně neměl a disponoval pouze indiciemi týkajícími se jen části základu daně, proto zvolil zahájení daňové kontroly a zahájení daňové kontroly tak nebylo nezákonné. Žalobkyně považuje tento argument za účelový a vykonstruovaný.

C) Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný se žalobou nesouhlasí, je přesvědčený, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žádnou nezákonností, a proto navrhuje její zamítnutí.
5. K žalobní námitce a) uvádí, že stížnost podaná po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, pokud směřuje vůči hodnocení důkazů správcem daně, je nepřípustná. Institut stížnosti je postaven na principu, že jej lze využít pouze v případě, že neexistuje jiný prostředek ochrany podle daňového zákona. V daném případě byl takovým prostředkem institut odvolání, který žalobkyně využila. Žalovaný dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, sp. zn. 2 Afs 143/2015, jehož obsahem je právě již zmíněná subsidiarita institutu stížnosti. Podání nebylo označeno jako stížnost a toto slovo se v celém textu nevyskytuje. Správce daně posuzuje podání dle § 70 odst. 2 daňového řádu dle obsahu. Správce daně vyhodnotil podání jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění, resp. jako nesouhlas s kontrolním zjištěním. Pokud se žalobkyně domnívala, že se správce daně neprošetřením stížnosti dopustil nezákonného zásahu, měla možnost podat správní žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Pokud tak neučinila, nemůže se nyní odvolávat na to, že byla zkrácena na svých právech.
6. K žalobní námitce c) žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011 – 108, dle kterého daňový řád umožňuje správci daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Opět připomněl, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto svoje tvrzení prokázat, tedy břemeno důkazní. Daňový subjekt, který svůj tvrzený výdaj zanesl do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je pak povinen v případě pochybností správci daně prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak uvedl na příslušném účetním dokladu. Důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání, konkrétně tedy, že výdaje na cestovní náhrady v souvislosti s pracovními cestami zaměstnance žalobkyně Ing. M. Š. jsou daňově účinné, tedy jednoznačně tíží právě žalobkyni. Žalovaný odkazuje na pokyn GFŘ D-6, č. j. 32320/11-31, který stanoví, jaké minimální údaje má evidence jízd obsahovat a jak má být vedena, aby takto vynaložené výdaje (náklady) mohla prokázat. V případě žalobkyně nejsou pochybnosti o uskutečnění cest, ale o tom, zda jejich uskutečnění, resp. náklady uplatněné žalobkyní v daňovém přiznání na jejich uskutečnění, souvisely s dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobkyně. Žalobkyně navíc uvedla, že knihu jízd k vozidlu Škoda Octavia X nevedla.

Uskutečnění cest mohla osvědčit např. svědeckými výpověďmi, výpisy z účtu, dodacími listy potvrzujícími dodání zboží, atd. Nic z toho žalobkyně správci daně nepředložila, a tedy neprokázala, že náklady na pracovní cesty byly uplatněny oprávněně, neprokázala, že proběhly tak, jak je deklarováno v předložených dokladech, ačkoli k tomu byla v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvána.

7. K žalobní námitce d) žalovaný uvedl, že s touto námitkou nesouhlasí. Poté, co bylo doplněno odvolání žalobkyně, kdy žalovaný požadoval předložit písemnosti, které měl správce daně při daňové kontrole k dispozici, žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru, který by byl v neprospěch odvolatele, proto neměl povinnost žalobkyni seznámit s tím, co svým ověřením zjistil, ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání.
8. K žalobní námitce e) žalovaný uvedl, že neměl dostatečné podklady pro závěr, že bude daň doměřena. Podklady, které měl k dispozici, žalobkyně předložila v rámci jiné daňové kontroly, resp. kontroly za jiné roky. Správce daně může k podání dodatečného daňového přiznání vyzvat pouze tehdy, lze-li důvodně předpokládat, že daň má být vyšší, tudíž správce daně musí mít určitý rozsah vědomostí o důkazních prostředcích ještě před zahájením daňové kontroly. Správce daně dal žalobkyni možnost předložit důkazní prostředky, které by prokázaly, že náklady na cestovní náhrady Ing. M. Š. ve výši 155 747 Kč byly uplatněny oprávněně, že jízdy fakticky uskutečnil, co bylo jejich cílem a zda vůbec mohly sloužit k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobkyně měla také teoretickou možnost sama v průběhu daňové kontroly podat dodatečné daňové přiznání, jehož podání je sice v průběhu daňové kontroly nepřipustné, avšak údaje v něm uvedené se využijí při vyměření nebo doměření této daně. Z argumentace žalobkyně není zřejmé, že zda by po případném vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání měla dostatečně relevantní důkazní prostředky k prokázání skutečností, které v rámci daňové kontroly ani odvolacího řízení nedoložila. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně pouze může (nikoli musí) vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného přiznání. Skutková i důkazní situace v žalobkyni citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu byla navíc zcela odlišná, neboť se jednalo o částku za prodej nemovitosti, u které není pochyb o tom, že měla být předmětem daně.

D) Replika žalobkyně

9. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného dne 10. 11. 2016 repliku, v níž k bodu ad a) uvedla, že odkaz žalovaného k judikátu o stížnosti podané po projednání výsledku kontrolního zjištění je nepřipadný. Ve věci žalobkyně byla námitka prokazatelně podána v průběhu daňové kontroly před jejím ukončením. Tuto okolnost nerozporuje ani žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 - 34, kde se Nejvyšší správní soud v bodu 65 – 67 vyjadřuje k institutu stížnosti a jejímu dopadu na zákonnost rozhodnutí. Stížnost podaná před ukončením daňové kontroly musí být vyřízena před jejím ukončením. Nejvyšší správní soud nepřipouští zákonnost ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti, a to ani v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 – 41. Žalovaný neuvedl žádnou judikaturu, která by podporovala jeho názor, že ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti je přípustné a zákonné. K tvrzení žalovaného, že stížnost byla vyřízena, žalobkyně uvádí, že je nepodložené a dá se chápat, že veškeré stížnosti jsou takto odloženy. Postup žalovaného je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, judikaturou a základními právy, neboť každý má právo, aby jeho věc byla

projednána a projednána nestranně. Závěr žalovaného uvedený ve vyjádření o jeho nestrannosti nesvědčí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, sp. zn. 2 Afs 143/2015 se vztahuje ke zcela odlišné procesní situaci a nelze jej v dané věci vůbec použít. K možnosti podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalobkyně uvádí, že taková by byla zamítnuta z důvodu nevyčerpání prostředků obrany.

10. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že se žalovaný nevyjádřil k námitce, že se žalobkyně až při projednání zprávy dozvěděla, na čem správce daně staví závěry, že nebyla včas seznámena se všemi důkazy, a že se k nim nemohla vyjádřit, případně je vyvrátit. Nevyjádřil se ani k odkazu na spisový materiál z něhož plyne, že žalobkyně uvedla na poslední stranu zprávy, že daň byla stanovena nesprávně na základě neúplně zjištěného stavu. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 – 77 a uvedla, že má za to, že dokud není daňová kontrola ukončena, má právo navrhnout důkazy v souladu s § 88 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu. Žalovaný jí však prokazování svým jednáním znemožnil a důkazy předložené během daňové kontroly bez zdůvodnění vyloučil.
11. K bodu ad c) žalobkyně uvedla, že není v lidských silách věnovat pozornost každé jednotlivé jízdě, a proto požadavek na doložení uskutečnění cest, jak jej žalovaný uvedl ve svém vyjádření, je účelový. V dané věci by měly být v rámci dokazování zohledněny i statistické metody, jinak bude správa daní nereálná a nerealizovatelná. V dané věci odpovídají ujeté km i statisticky počtu km stanovenému pro použití paušální náhrady u cestovního podle § 24 zákona o daních z příjmů, která vychází přibližně na 20 000 km ročně. Pokud by společnost vlastnila vozidlo, byly by náhrady na pohonné hmoty ve stejné výši jako v případě vykázaných pracovních cest. Žalobkyně má za to, že i tuto okolnost měl žalovaný zohlednit. V daném případě se jedná o proplácení cestovních náhrad zaměstnanci po jejich schválení jednatelkou.
12. K bodu ad d) žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného, že v rámci odvolacího řízení neprováděl dokazování, je nepravdivé, je v rozporu jak s textem výzvy, která byla vydána a přiložena k žalobě, tak se skutečností. Z textu výzvy plyne, že žalovaný zahájil v rámci vyřízení odvolání dokazování, jelikož žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, a v textu výzvy sám žalovaný odkazuje na § 115 daňového řádu. Žalovaný nevyzval žalobkyni k doplnění odvolání, jak účelově uvádí žalovaný v odůvodnění rozhodnutí i vyjádření k žalobě, ale zahájil v rámci řízení o odvolání dokazování. V rámci dokazování však žalobkyně nebyla seznámena se závěry doplněného dokazování, jak žalovanému ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovanému nesvědčí právo správního uvážení, zda odvolatele s výsledky doplněného dokazování seznámí, či nikoliv, s výsledky dokazování ho seznámit musí.
13. Žalobkyně dále upozornila na skutečnost, že se žalovaný ve svém vyjádření nijak nevyjádřil k námitce podjatosti.

E) Relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu

14. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala dne 27. 3. 2013 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 23. 9. 2014 daňovou kontrolu na úseku daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012.

15. Dne 6. 10. 2014 byla žalobkyni zaslána výzva k předložení důkazních prostředků prokazujících, že služební cesty zaúčtované do nákladů na účet 512 1 – cestovné v celkové výši 155.747 Kč se uskutečnily tak, jak jsou vykázány v knize jízd, a že tyto kilometry byly skutečně ujety. Správce daně ve výzvě uvedl, že pro výpočet cestovních náhrad byla podkladem kniha jízd č. 08 za rok 2012, vozidlo RZ X, celkem bylo vykázáno 20.506 km. V knize jízd je k 1. 1. 2011 vykázán stav ujetých km 288.641 a k 31. 12. 2012 je stav ujetých km 332.229, tj. celkem 43.588 km. Správce daně má k dispozici opisy protokolu o technické prohlídce vozidla RZ X, na protokolu ze dne 2. 11. 2010 je stav poč. ujeté vzd. 235.949 km, na opisu protokolu ze dne 2. 11. 2012 je stav poč. ujeté vzd. 252.742 km, tj. celkem 16.793 km (protokoly jsou součástí správního spisu). Správce daně má pochybnosti o oprávněnosti nákladů vynaložených ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, proto vyzval žalobkyni k prokázání skutečností.
16. Součástí spisu je fotokopie knihy jízd žalobkyně č. 08 která je vedena na vozidlo tov. zn. BMW x, RZ X, držitelem vozidla je Ing. Š., spotřeba vozidla 11,17 l/100 km, cena pohonných hmot v roce 2012 BA 95: 34,9 Kč/l, amortizace: 3,7 + 3,9 = 7,6 Kč/km. Kniha jízd je vedena od ledna 2011 do 2012, počátek k 1. 11. 2011 vykázán stav 288.641 km, k 31. 12. 2012 332.229 km, rozdíl 43.388 km. V knize je uvedeno datum jízdy, místo, účel, počet ujetých km pro každou jízdu a celkový stav km uvedený po každé jízdě a vyúčtování cesty.
17. Žalobkyně předložila 11 výdajových pokladních dokladů (dále jen „Pv“) a 1 všeobecný doklad („VD“), dle nichž byly zaměstnanci Ing. Š. vyplaceny cestovní náhrady za období leden – prosinec 2012 ve výši 155.747 Kč.
18. Žalobkyně dne 27. 10. 2014 zaslala správci daně odpověď na výzvu, v níž uvedla, že ředitel společnosti není osobou znalou daňového práva, pro pracovní cesty má jednatelkami, které všechny pracovní cesty schvalují, povoleno použití osobního automobilu. Nebyl si vědom nezbytnosti vykazovat ujeté kilometry přesně podle jednotlivého použitého automobilu. S cílem minimalizovat „papírování“ volil evidenci ujetých km na pracovní cesty na jedno auto. Stav tachometru uvedený v knize jízd sloužil pro evidenci celkově ujetých km za rok, pro potřeby společnosti. Vycházel ze skutečnosti, že pracovní cesty byly uskutečněny, schváleny jednatelkami společnosti a na každou cestu použil vždy jen jedno auto. Netušil, že jeho postup je nesprávný, nevěděl, že je nutné nárokovat cestovní náhrady odděleně za každé jednotlivé vozidlo, včetně související evidence. Vozidlo RZ X parkuje převážně v Přerově, bylo využíváno na kratší cesty, nemá dálniční známku, celkem tímto vozidlem pracovní cesty vykonány v rozsahu 7.818 km. Delší cesty konal vozidlem RZ X Škoda Octavia Combi, které dálniční známku mělo. Tímto vozidlem byly pracovní cesty vykonány v rozsahu 12.688 km.
19. Dne 26. 1. 2015 byla žalobkyně vyzvána k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, s tím, že výsledek kontrolního zjištění jí byl k její žádosti zaslán do datové schránky. V úředním záznamu, který obsahuje kontrolní zjištění správce daně, jsou vyjmenovány pokladní doklady s konkrétními částkami, kniha jízd č. 08, a stejně jako ve výzvě ze dne 6. 10. 2014 je správcem daně popsán rozpor mezi knihou jízd a správcem daně zjištěnými skutečnostmi a obsah sdělení žalobkyně ze dne 27. 4. 2014. Závěr kontrolního zjištění je, že vyjádření žalobkyně neosvědčil jako důkazní prostředek a další důkazní prostředky prokazující uskutečnění pracovních cest nebyly daňovým subjektem předloženy. Daňový subjekt postupoval v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt náklad ve výši 155.747 Kč neprokázal.

20. Dne 19. 2. 2015 zaslala žalobkyně vyjádření k postupům a závěrům správce daně s tím, že tyto považuje za nepodložené, neodpovídající skutečnosti a navrhla jejich doplnění.
21. Dne 27. 2. 2015 zaslala žalobkyně vyjádření, v němž uvedla, že výzvě správce daně nelze vyhovět, když správce daně v kontrolním zjištění neuvedl důkazy, které byly prokazatelně předloženy – vyúčtování cest, směrnice, pokladní doklady, které jsou a vždy byly k dispozici v sídle společnosti, když kniha jízd bez navazující evidence není samostatným důkazem. Kompletní kniha jízd je k dispozici v sídle společnosti. Žalobkyně ve vyjádření dále uvedla, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že došlo k určitému pochybení a cestovní náhrady byly uplatněny v nesprávné výši. Důvodem nesprávnosti je rozdílná spotřeba PHM/km u použitých aut. Na základě tohoto zjištění podal klient dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, kde vyčíslil rozdíl oproti původně přiznané dani. K tomuto vyjádření žalobkyně doložila tabulku nazvanou „Vyúčtování cestovních náhrad rok 2012“, v níž je za každý jednotlivý měsíc uveden počet ujetých km, výše vyplacených náhrad a podpis jednatelky společnosti o jejich schválení. Pod tabulkou je poznámka týkající se použitých vozidel: BMW X a Škoda Octavia X, částka 3,7 Kč/km, spotřeba 11,17l/100 km a BA95 34,9 Kč/l, $3,70 + 3,90 = 7,60$ Kč/km. Dále tabulka s rozpisem ujetých km vozidlem Octavia RZ X za jednotlivé dny a měsíce v roce 2012, počet km ujetých vozidlem BMW (7.818 km) a Octavií (12.688 km) a celkový počet vykázaných km v knize jízd za rok 2012 (20.506 km). Dále je obsahem podání listina „Rozdíl v náhradách mezi BMW a Škoda Octavia v roce 2012“. Obsahem této listiny je výpočet náhrad obou vozidel a rozdíl mezi těmito náhradami s tím, že celkový rozdíl náhrad mezi vozidly za rok 2012 činí 12.815 Kč.
22. Dne 16. 3. 2015 sepsal správce daně úřední záznam o místním šetření v sídle žalobkyně, které provedl na základě obsahu vyjádření žalobkyně ze dne 27. 2. 2015, kdy chtěl ověřit kompletní knihu jízd za rok 2012. Ing. Š. odmítl doklady předložit s tím, že se správcem daně nebude nic řešit, zavolal zmocněnkyni žalobkyně, která mu sdělila, že není oprávněn s pracovníci správce daně jednat. Dále uvedl, že má správce daně postranní úmysly a mohlo by to být správcem daně zneužito a že jej nemá správce daně tímto zatěžovat. Údaje uvedené ve vyjádření se tak nepodařilo správci daně ověřit.
23. Dne 1. 4. 2015 zaslal správce daně žalobkyni novou výzvu k prokázání skutečností správce daně, kterou ji vyzval, aby prokázala, že předmětné zaúčtované Pv a VD byly vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů a aby doložila důkazní prostředky prokazující uskutečnění služebních cest.
24. Dne 20. 4. 2015 žalobkyně při místním šetření konaném v jejím sídle předložila správci daně listiny, které označila jako knihu jízd za rok 2012. Obsahem listin jsou na počítači sestavené tabulky za jednotlivé měsíce roku leden 2012 až prosinec 2012 s každodenním rozpisem jízd, cílem, jejich účelem, počtem ujetých km jednotlivými vozidly BMW a Octavia a jejich vyúčtováním. Dále žalobkyně již dříve předloženou tabulku „Vyúčtování cestovních náhrad rok 2012“.
25. Správce daně učinil v červnu 2015 dožádání u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ohledně skutečností týkajících se systému parkování a průjezdů areálem Slezské nemocnice v Opavě MUDr. A. Š., která je majitelkou vozidla Škoda Octavia RZ X a je v nemocnici zaměstnána. Dožadovaný finanční úřad zjistil, že parkovací karta vydaná MUDr. Š. neobsahuje uvedenou RZ, údaje za rok 2012 již byly skartovány, pro rok 2013 by

požadavek na přístupovou kartu pro vozidlo X. Dále byl finančnímu úřadu poskytnut přehled vjezdů a výjezdů z areálu MUDr. Š.

26. V průběhu měsíce srpna správce daně komunikoval se žalobkyní e-mailem a navrhl termín 31. 8. 2015 pro projednání a předání zprávy o kontrole. Dne 6. 8. 2015 žalobkyně e-mailem sdělila, že dle jejího názoru s ní doposud nebylo projednáno kontrolní zjištění, a bez tohoto není možné projednat a převzít zprávu o kontrole a požádala o zaslání kontrolního zjištění na e-mail. Správce daně žalobkyni dne 18. 8. 2015 e-mailem sdělil, že kontrolní zjištění bylo žalobkyni již zasláno, a to 26. 1. 2015 spolu s výzvou k vyjádření se, na níž žalobkyně reagovala dne 27. 2. 2015. Správce daně dále uvedl, že na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně kontrolních zjištění a správce daně přistupuje k projednání a předání zprávy o kontrole.
27. Dne 21. 8. 2015 obdržel správce daně podání žalobkyně nazvané „Podání k DK S. DPPO 2012“, v němž je uvedeno, žalobkyně byla vyrozuměna o tom, že dne 31. 8. 2015 bude projednána a předána zpráva o daňové kontrole. Dále žalobkyně uvedla, [...] *že písemnost správce daně č. j. 176249/15/3107-60561-804385 ze dne 26. ledna 2015 nejen že neobsahuje podložené závěry správce daně, ale zcela jistě neobsahuje záznam všech jednání vedených v průběhu daňové kontroly. Tedy záznam všech skutečností zjištěných jak v rámci jednání s daňovým subjektem, tak mimo taková jednání. Je faktem, že ode dne 27. 2. 2015 činil správce daně v daňové kontrole prokazatelně další úkony, zjišťoval důkazy, musel je hodnotit a o výsledku vyhotovit záznam[...]* Muselo tedy dojít minimálně k rozšíření výsledků kontrolního zjištění[...]. Správce daně svým shora uvedeným postupem, podle názoru klienta, účelově znemožňuje na prováděné úkony správce daně [...] prováděných po datu 27. 2. 2015 do dnešního dne, reagovat. Klient zcela odkazuje na svoji písemnost ze dne 27. 2. 2015 s tím, že podle jeho názoru nelze úřední záznam č. j. 176249/15/3107-60561-804385 pokládat za sdělení kontrolního zjištění v souladu s daňovým řádem [...] Klient je přesvědčen, že postup správce daně je v rozporu s daňovým řádem a navrhuje, aby správce daně respektoval ustanovení daňového řádu, včetně základních zásad daňového řízení a před projednáním zprávy o daňové kontrole zaslal výsledky kontrolního zjištění klientovi[...]
28. Dne 9. 9. 2015 bylo žalobkyni doručeno vyrozumění o termínu projednání a předání zprávy o daňové kontrole (ze dne 2. 9. 2015), a to na den 21. 9. nebo 23. 9. 2015. V tomto podání správce daně dále uvedl, že nereagoval již na podání žalobkyně ze dne 21. 8. 2015, neboť žalobkyně opětovně žádala o zaslání výsledku kontrolního zjištění, k čemuž nebyl shledán důvod, jelikož nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.
29. Dne 23. 9. 2015 byla se zástupkyní žalobkyně projednána zpráva o daňové kontrole. Z části jednání poté, co správce daně zjistil, že zástupkyně žalobkyně jednání nahrává, rovněž pořídil zvukový záznam. Z protokolu o projednání zprávy o kontrole vyplývá, že po jejím projednání a přečtení zástupkyní žalobkyně správce daně konstatoval, že tuto považuje za projednanou. Zástupkyně žalobkyně poté do protokolu uvedla, že podle jejího názoru došlo ke značnému rozšíření kontrolního zjištění, aniž by s tím byl daňový subjekt seznámen a tím došlo k zásadnímu porušení jeho procesních práv. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje veškeré náležitosti stanovené daňovým řádem a závěry správce daně nemají oporu v důkazech. Závěry správce daně uvedené ve zprávě nejsou tedy přezkoumatelným způsobem odůvodněny. Zástupkyně žalobkyně zprávu podepsala a převzala.

30. Obsahem správního spisu je rovněž přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2012, 2013 a 2014 žalobkyně, a to pro vozidlo RZ X a další přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2012 i za vozidlo RZ X, podané 24. 2. 2015.
31. Dne 24. 9. 2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 1607397/15/3107-50521-800637.
32. Dne 23. 10. 2015 podala žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, dne 24. 3. 2016 jej písemně doplnila.
33. Dne 21. 4. 2016 byla žalobkyně žalovaným podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci probíhajícího odvolání a v návaznosti na doplnění odvolání ze dne 23. 3. 2016 vyzvána ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů k doložení: 1. originálu směrnice daňového subjektu k proplacení cestovních náhrad zaměstnanců, 2. originálu pracovní smlouvy Ing. M. Š., 3. vyúčtování pracovních cest Ing. M. Š. za rok 2012 včetně příslušných pokladních dokladů, 4. doklady, kterými byly pracovní cesty Ing. M. Š. nařízeny a schváleny statutárním orgánem daňového subjektu a 5. originál písemného souhlasu daňového subjektu s užíváním soukromého vozidla Ing. M. Š. k pracovním cestám pro daňový subjekt. Požadavek odůvodnil tím, že žalobkyně v odvolání mimo jiné uvádí, že dodatečně stanovený základ daně a daň neodpovídá skutkovému stavu a procesní postup při dodatečném stanovení daně je v rozporu se zákonem.
34. Žalobkyně předložila žalovanému dne 17. 5. 2016 celkem 19 listů, uvedla, že se jedná o originál směrnice daňového subjektu k proplacení cestovních náhrad, originál pracovní smlouvy Ing. M. Š., vyúčtování pracovních cest s pokladními doklady, pořízené z archivu dokladů, doklady o nařízení a schválení pracovních cest jednatelkou společnosti s tím, že tato listina obsahuje originál písemného souhlasu daňového subjektu s užíváním soukromého vozidla k pracovním cestám. Dále zdůraznila, že *požadované dokumenty, včetně evidence vykonaných cest, byly předloženy již v rámci daňové kontroly, kdy se jimi zabývaly a prověřily je pracovnice správce daně.*
35. Dne 18. 7. 2016 požádala žalobkyně o zaslání zvukové nahrávky jednání z projednání zprávy o daňové kontrole, tato jí byla poskytnuta dne 3. 8. 2016.
36. Dne 22. 6. 2016 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

F) Posouzení věci krajským soudem

37. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve smyslu ustanovení § 51 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili.
38. Krajský soud předně konstatuje, že odkaz žalobkyně na odvolací námitky s tím, že odvolání činí přílohou žaloby, nepovažuje soud za řádný žalobní bod (k tomu blíže viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, sp. zn. 6 A 40/96). Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.* Smyslem uvedení žalobního bodu je především vymezení obsahu soudního přezkumu tak, aby bylo zřejmé,

jaké konkrétní skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska žalobcem tvrzené nezákonnosti či nicotnosti rozhodnutí. Jedná se přitom o odraz dispoziční zásady, která svěřuje žalobci, aby sám uvedl, proti čemu a z jakých konkrétních důvodů žalobu podává. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je totiž soud žalobními body vázán a toliko v jejich mezích přezkoumává napadené rozhodnutí správního orgánu. Líčení skutkových okolností přitom nemůže být typovým vystižením určitých obvyklých nezákonností, k nimž může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Právní důvody nezákonnosti či nicotnosti napadeného rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud mohl dostatečně vymezit, ve vztahu k jakým právním normám bude směřovat jeho přezkum (srov. Potěšil L., Šimíček V. a kol.: Soudní řád správní, Komentář, Leges, Praha 2014, str. 629 a násl. a tam zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Takto požadované kvality žalobního bodu nemůže splňovat obecný odkaz na odvolací námitky uplatněné ve správním řízení, neboť se jedná o natolik nekonkrétní důvod, z něhož není možné nikterak dovodit, jaké skutkové a právní otázky mají být předmětem soudního přezkumu.

39. K žalobní námitce a1) krajský soud konstatuje, že podání žalobkyně ze dne 21. 8. 2015 nelze považovat za stížnost ve smyslu ustanovení § 261 daňového řádu. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobkyně dne 18. 8. 2015 požádala e-mailem správce daně o zaslání výsledku kontrolního zjištění, nato jí správce daně zaslal odpověď, že výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni zaslán již dne 26. 1. 2015 spolu s výzvou k vyjádření se, na niž žalobkyně reagovala dne 27. 2. 2015. Žalobkyně následně správci daně zaslala dne 21. 8. 2015 podání, z jehož obsahu jednoznačně vyplývá, že nesouhlasí s názorem správce daně, že jí byl výsledek kontrolního zjištění již zaslán, a žádá znovu, aby jí správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole zaslal výsledek kontrolního zjištění (v podání žalobkyně je výslovně uvedeno: *klient navrhuje, aby[...] správce daně [...]zaslal*). Žalobkyně tak jen zopakovala svůj předchozí požadavek a podáním ze dne 21. 8. 2015 jednoznačně nežádala prošetření postupu správce daně ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Jak uvedl žalovaný, správce daně se s předmětným podáním vypořádal ve vyjádření ze dne 2. 9. 2015, v němž žalobkyni sdělil, že na její podání již nereagoval, neboť žalobkyně opětovně žádala o zaslání výsledku kontrolního zjištění, k čemuž nebyl shledán důvod, jelikož nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Pro úplnost k argumentaci žalobkyně krajský soud doplňuje, že pokud se žalobkyně domnívala, že její podání, které považuje za stížnost, nebylo řádně vyřízeno, byl na místě postup podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, dle něhož mohla požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti, což však žalobkyně neučinila. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně, která v žalobě zhodnotila úvahy žalovaného v tomto ohledu jako absurdní, a považuje za racionální i dále žalovaným uvedenou skutečnost, že se žalobkyně o stížnosti nezmínila ani při projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud naopak považuje v souvislosti s uvedeným za nelogické tvrzení žalobkyně v žalobě, že toto u správce daně nezmínila, neboť není zájmem klienta, aby jeho zástupce upozorňoval správce daně na jeho zásadní pochybení, když dle tvrzení v žalobě měla žalobkyně zásadní zájem na tom, aby byla její stížnost vyřízena. Krajský soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že podání žalobkyně ze dne

21. 8. 2015 nebylo stížností ve smyslu ustanovení § 261 daňového řádu, správce daně ve svém postupu při daňové kontrole žalobkyně nepochybil a žalobní námitka žalobkyně 1a) není důvodná.
40. Podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu je k vyjádření.
41. Podle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.
42. K povaze sdělení výsledku kontrolního zjištění v návaznosti na projednání zprávy o daňové kontrole se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, dostupném na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že *projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navrzení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.*
43. Správce daně v souladu s ustanovením § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu sdělil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dne 26. 1. 2015, tj., že postupovala v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že neprokázala náklad ve výši 155.747 Kč, a vyzval ji, aby se k výsledku vyjádřila. To žalobkyně učinila podáním ze dne 19. 2. 2015 a 27. 2. 2015, v němž uvedla, že s výsledkem kontrolního zjištění nesouhlasí, a navrhla jeho doplnění. Na základě tohoto vyjádření správce daně prováděl v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu další šetření, avšak dospěl k závěru, že ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo, neboť žalobkyně stále neprokázala, že výdaje na cestovní náhrady vynaložila v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tak nepochybné, že ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo a správce daně mohl přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Součástí zprávy o daňové kontrole učinil v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu kromě výsledku kontrolního zjištění i své stanovisko k vyjádření daňového subjektu, shrnul svůj následný postup a uvedl, proč dospěl k závěru, že ačkoli činil další úkony, tak ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo a neměl tak povinnost žalobkyni ve smyslu ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu s výsledkem kontrolního zjištění znovu seznamovat. Postup správce daně tak byl v souladu s ustanovením § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.
44. Krajský soud v této souvislosti poukazuje na jiný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, který se v něm vyjádřil ke smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, když uvedl, že *smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním*

kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11).

45. K námitce žalobkyně týkající se nahrávky krajský soud konstatuje, že žalobkyně konkrétně netvrdí žádné relevantní skutečnosti týkající se nedostatku protokolu, tedy že by nějaká relevantní skutečnost nebyla v protokolu zachycena a měla by být prokázána zvukovým materiálem. Krajský soud tak považuje námitku za příliš obecnou, která nemůže být vypořádána jinak než toliko obecně. Podle ustanovení § 62 daňového řádu zaznamená správce daně všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim. Obsahem protokolu sepsaným správcem daně dne 23. 9. 2015 nejsou žádné výhrady žalobkyně k protokolaci, pouze vyjádření k projednání zprávy o daňové kontrole, zástupkyně žalobkyně protokol podepsala.
46. S ohledem na výše uvedené není námitka a2) shledána důvodnou.
47. K tvrzené námitce podjatosti (žalobní bod b) krajský soud konstatuje, že vyloučení úřední osoby z řízení při správě daní upravuje ustanovení § 77 daňového řádu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví s tím, že v odst. 1 jsou vymezeny důvody, pro které má být úřední osoba pro podjatost vyloučena z řízení. Těmito důvody jsou: pokud rozhoduje o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých, pokud se v téže věci podílela na řízení na jiném stupni nebo pokud její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o nepodjatosti. Žalobkyně ve svém odvolání (str. 4 odst. 2 a 3) a jeho doplnění (str. 6 odst. 5 a 6) toliko uvedla, že *pracovníci správce daně provádějící daňovou kontrolu, jsou nepochybně vysoce erudovaní úředníci, přesto se během předcházejících daňových kontrol dopustili zásadních pochybení, že nezbylo než daňové kontroly za období 2010 a 2011 z moci úřední ukončit. Pochybení a nevýznamné nesprávnosti na straně odvolatele jsou posuzovány velmi tvrdě a odmítavě, zatímco pochybení správce daně, který zná daňové právo, jsou ignorována, aniž by byla nadřízenými pracovníky prověřena a byly vyvozeny odpovídající závěry. Nelze proto ani vyloučit, že skutečným cílem daňové kontroly je dosažení doměření daně, když správce daně vyloučil z nákladů společnosti veškeré nárokované cestovní náhrady bez přezkoumatelného odůvodnění.* Krajský soud konstatuje, že tato tvrzení žalobkyně nelze považovat za vznesenou námitku podjatosti, jíž by se musel žalovaný ve smyslu ustanovení § 77 daňového řádu zabývat (žalovaný se k tvrzením žalobkyně vyjádřil na str. 14 odst. 4 svého rozhodnutí tak, že namítaná pochybení správce daně se týkají jiných zdaňovacích období a nemají souvislost s podaným odvoláním). Žalobkyně spatřuje pochybení pracovníků správce daně čistě v procesním postupu v řízení („správce daně vyloučil z nákladů společnosti veškeré nárokované cestovní náhrady bez přezkoumatelného odůvodnění“); ověření správnosti postupu správce daně je předmětem řízení o opravných prostředcích, čehož žalobkyně využila, neboť podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Námitka podjatosti úředních osob rozhodujících ve věci žalobkyně tedy v průběhu správního řízení nebyla žalobkyní nikdy vznesena a ani nyní žalobkyně netvrdí žádný konkrétní důvod podjatosti konkrétních úředních osob ve smyslu ustanovení § 77 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tak neměl důvod zkoumat, zda není pracovnice podjatá. Žalobní bod b) není důvodný.

48. Ohledně žalobní námitky c1) krajský soud odkazuje na vypořádání námitky a2), v níž se věnoval povaze výsledku kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole, a zejména na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j.9 Afs 305/2016-31. Jak uvedeno výše (zejm. v odst. 43) žalobkyni byla dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, tohoto práva využila, ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36: *Smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).* Pouhý tvrzený nesouhlas žalobkyně se závěry správce daně, který žalobkyně uvedla do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, tak nemůže být překážkou pro vydání dodatečného platebního výměru. Krajský soud je toho názoru, že v tomto směru žalobkyni nebyla žádná práva upřena.
49. K žalobnímu bodu c2) krajský soud uvádí, že náležitosti rozhodnutí jsou vymezeny v ustanovení § 102 daňového řádu a dle odst. 2 tohoto ustanovení je jí i odůvodnění, v němž musí být uvedeny důvody výroku rozhodnutí a informace o tom, jak se správce daně vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, ze kterého není zřejmé, zda a jak se správní orgán v rozhodnutí vypořádal se všemi okolnostmi, které uplatnil účastník řízení, a pokud neuvedl srozumitelným způsobem, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Co se týče odůvodnění platebního výměru, ten správce daně v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodňuje odkazem na zprávu o daňové kontrole, neboť podle tohoto ustanovení se při stanovení daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána dne 23. 9. 2015, je obsažen výsledek kontrolního zjištění i stanovisko k vyjádření daňového subjektu, shrnutí následného postupu správce daně a vysvětlení, proč dospěl k závěru, že ačkoli činil další úkony, tak ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo, a závěr. Krajský soud tak považuje dodatečný platební výměr za dostatečně odůvodněný.
50. K žalobní námitce c3-7) týkající se nesprávného postupu správce daně při provádění dokazování krajský soud na úvod konstatuje následující:
51. Podle ustanovení § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
52. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupném na www.nssoud.cz uvedl, že „(n)utno však konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně

vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové znatelnosti přirozeně nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že uskutečněné jízdy mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání.

53. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83 správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též nálezy ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je 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 bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*), část IV/e a)].
54. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně v nyní projednávaném případě prokázal důvodnost svých pochyb o oprávněnosti nákladů vynaložených na náhrady za pracovní cesty, neboť zjistil rozpor mezi počtem kilometrů uvedených v knize jízd za rozhodné zdaňovací období a stavem zjištěným z protokolu o technické prohlídce vozidla, a tyto pochybnosti sdělil žalobkyni výzvou ze dne 6. 10. 2014, bylo v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu na žalobkyni, aby prokázala, že jí tvrzené kilometry byly skutečně ujety.
55. Sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 27. 10. 2014 uvedla, že vedla pouze jednu knihu jízd, avšak pro dva automobily. Za situace, kdy kniha jízd neodpovídala skutečnému stavu, neboť byla vedena pouze pro vozidlo RZ X, ujeté kilometry byly přičítány k jednomu výchozímu stavu, aniž by tímto vozidlem byly fakticky uskutečněny, to vše při jedné spotřebě, a tedy i neodpovídajícím vyúčtovaným částkám (pokud měly být cesty uskutečněny dvěma různými vozidly s různou spotřebou), byl závěr správce daně o tom, že žalobkyně požadované skutečnosti knihou jízd neprokázala, správný.
56. Žalobkyně následně doložila: pracovní smlouvu Ing. Š., směrnici žalobkyně k proplacení cestovních náhrad zaměstnanců, tabulku „vyúčtování cestovních náhrad rok 2012“ a VD a Pv, dle nichž byly zaměstnanci Ing. Š. vyplaceny cestovní náhrady za rok 2012. Žádná z těchto listin nebyla sto prokázat, že vykázané kilometry žalobkyně skutečně ujela, neboť

o faktickém uskutečnění cest ničeho nevypovídají. Doklady požadované žalovaným, a sice doklady, kterými byly pracovní cesty Ing. M. Š. nařízeny a schváleny statutárním orgánem daňového subjektu a originál písemného souhlasu daňového subjektu s užíváním soukromého vozidla Ing. M. Š. k pracovním cestám pro daňový subjekt, žalobkyně dle obsahu spisu nedoložila žalovanému ani správci daně, ačkoli to ve svém podání ze dne 17. 5. 2016 tvrdila. Pokud žalobkyně předložila správci daně následně při místním šetření dne 20. 4. 2015 listiny, které označila za součást knihy jízd, které tvořily tabulky jednotlivých měsíců roku 2012 s každodenním rozpisem jízd, jsou tyto listiny v přímém rozporu s tím, co žalobkyně uvedla ve svém vyjádření ze dne 27. 10. 2014, tedy že si zaměstnanec nebyl vědom povinnosti vykazovat ujeté kilometry přesně podle použitých jednotlivých vozidel, že volil evidenci ujetých km na pracovní cesty na jedno auto. Tyto listiny tak lze dle soudu označit za ryze účelové a nijak neprokazují faktické uskutečnění pracovních cest. Žalovaný se s těmito listinami vypořádal na str. 21 svého rozhodnutí.

57. Správce daně dále zjistil, že silniční daň byla hrazena žalobkyní v letech 2012-2014 pouze pro vozidlo RZ X, pro vozidlo RZ X byla silniční daň uhrazena dodatečně (24. 2. 2015) a jen pro rok 2012, tedy pouze pro nyní posuzované zdaňovací období. I tato zjištěná skutečnost tak posiluje pochybnosti správce daně o fakticky ujetých vykázaných kilometrech pro pracovní cesty zaměstnance žalobkyně, které dle tvrzení žalobkyně měly být částečně uskutečněny vozidlem RZ X.
58. Jak vyplývá ze správního spisu, účetnictví žalobkyně bylo ohledně účtování cestovních náhrad správcem daně zpochybněno. Nelze jej tak považovat, jak se domnívá žalobkyně v žalobním bodě c3), za důkaz sám o sobě. Žalobkyně musí, v souladu s názorem vysloveným ve výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, pochybnosti správce daně vyvrátit jinými důkazy. To se jí v tomto případě nepodařilo. Na tomto místě považuje krajský soud za nutné zdůraznit, že je zcela odlišnou věcí vyúčtování pracovních cest Ing. Š. vůči žalobkyni a prokázání daňové uznatelnosti takových nákladů v daňovém tvrzení. Jinými slovy skutečnost, že jednatelka žalobkyně schválila proplacení cestovních náhrad zaměstnanci, bez dalšího není důkazem o jejich faktickém uskutečnění. Krajský soud opět poukazuje na skutečnost, že žalobkyně nedoložila správci daně požadované doklady, kterými byly pracovní cesty zaměstnanci nařízeny a schváleny, doložila pouze Pv a VD, které o jejich uskutečnění ničeho nevypovídají. Žádné jiné důkazy než výše uvedené žalobkyní předloženy nebyly a žalobkyni se tak nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, zda byly vykázané kilometry skutečně ujety.
59. Tvrzení žalobkyně, že faktické uskutečnění cest je osvědčeno správností záznamů, které potvrdila jednatelka žalobkyně, k čemuž navrhovala svědectví jednatelky žalobkyně potvrzené schválením dokladů na proplacení cestovního (žalobní bod c4), ničeho nevypovídá o faktickém uskutečnění cest v daňovém smyslu a neprokazuje jejich daňovou uznatelnost.
60. Žalobkyně poukazovala na skutečnost, že správce daně si byl vědom nezbytnosti vozidla při správě nemovitosti a tedy že nemohl cestovní náhrady vyloučit zcela, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 29/2012 (žalobní bod c5). Žalobkyně se v tomto svém názoru však mýlí, neboť v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem pochybnosti správce daně nesměřovaly k faktické poskytnutého plnění, tedy k tomu, zda se skutečně plnění uskutečnilo, ale zásadní rozpory směřovaly především k výsledné ceně, neboť v posuzovaném případě došlo k extrémnímu navýšení cen.

V případě žalobkyně nebylo prokázáno, že se cesty fakticky uskutečnily a jak správně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, stav spravované nemovitosti ani činnost, ke které je nemovitost využívána, nijak neprokazují skutečnost, zda byly pracovní cesty fakticky provedeny a zda byly provedeny tak, jak je deklarováno v předložených dokladech a že tedy cestovní náhrady vyplacené zaměstnanci za tyto pracovní cesty jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

61. Dovolává-li se žalobkyně vyjádření z STK týkajícího se počtu ujetých km Škodou Octavií (žalobní bod c6), takový důkaz nemohl osvědčit, že zaměstnanec žalobkyně skutečně najel vykázané km, když sama v žalobě uvádí „že zaměstnanec mohl najezdit“, tedy toto připouští pouze hypoteticky. Takový důkaz bez dalšího není schopen vyvrátit podstatu pochybností správce daně a sice, zda byly vykázané kilometry skutečně ujety. Žalovaný se s tím, proč neosvědčil tento výpis k důkazu, vypořádal na str. 19 v bodě ad 11) svého rozhodnutí.
62. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že jako důkaz vyvracející tvrzení uvedená v knize jízd osvědčil správce daně parkovací kartu pro auto RZ X, jež vlastní dcera zaměstnance, který pracovní cesty vykazoval (žalobní bod c7). Žalovaný na str. 13 svého rozhodnutí uvedl, že bylo zjištěno, že aktuální parkovací karta je evidována pro RZ X, nebylo však zjištěno, pro jakou RZ vozidla byla karta vedena v roce 2012, protože uvedené záznamy byly skartovány. Dále správně uvedl, že správce daně svůj závěr o daňově neúčinných nákladech nepostavil pouze na zjištění ohledně parkovací karty majitelky vozidla. Pochybnost správce daně ohledně faktického použití předmětného vozidla pro zajištění podnikatelské a ekonomické činnosti žalobkyně nebyla žalobkyní odstraněna, protože nepředložila žádný relevantní důkaz.
63. Důkazní břemeno je založeno nejen na právu tvrzení, ale i na povinnosti takové tvrzení současně prokázat; na žalobkyni spočívalo důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností a je pouze na ní, pokud má v úmyslu uplatnit výdaje spojené s použitím vozidla jako daňově uznatelné náklady, aby věrohodně svá tvrzení doložila. Žalobkyně žádným důkazem neprokázala, že jízd fakticky uskutečnila, co bylo jejich cílem a zda vůbec mohly sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Neprokázala, že vyplacené výdaje, coby náhrada za uskutečněné jízdy, byly výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neucínala-li tak, neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo a nezbývá jí, než následky tohoto neunesení důkazního břemene nést.
64. K žalobnímu bodu d) krajský soud uvádí následující: V ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je zakotvena povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí se všemi jeho podklady společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje. Odvolací orgán musí odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazů. Dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu vznikají tyto povinnosti odvolacímu orgánu ve dvou případech. Za prvé tehdy, když odvolací orgán provádí dokazování, a za druhé pak v situaci, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně I. stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Krajský soud konstatuje, že v nyní posuzovaném případě nenastala ani jedna zákonem předvídaná situace, neboť žalovaný neprováděl nové dokazování, jak se nyní snaží tvrdit žalobkyně, ale pouze si vyžádal originály listin, které k důkazu již provedl správce daně, což ostatně sama zdůraznila žalobkyně ve svém podání ze dne 17. 5. 2016, jímž požadované listiny předložila. Všechny tyto listiny tak navíc byly žalobkyni dobře známy, žádné nové důkazy

žalovaný v odvolacím řízení nedoplňl. Žalovaný tak ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu doplňování dokazování neprováděl, byť se to tak žalobkyni mohlo z obsahu výzvy žalovaného jevit (a rovněž výsledek hodnocení provedeného žalovaným se shodoval s předchozím). Povinnost umožnit žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy by měl žalovaný v případě, že by prováděl nové důkazy a dospěl k novým úvahám, aby měla žalobkyně možnost tvrzené nesrovnalosti vyvrátit (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015-42). V odvolacím řízení však žádné nové skutečnosti v případě žalobkyně zjištěny nebyly. Pro úplnost krajský soud konstatuje, že listiny, které žalovaný výzvou ze dne 21. 4. 2016 požadoval pod bodem 4 a 5, vůbec nebyly žalobkyni předloženy. Postup žalovaného tak nebyl v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobní bod d) je krajským soudem shledán nedůvodným.

65. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně byl povinen ji vyzvat před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání (žalobní bod e). Krajský soud předně upozorňuje na ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu, a sice že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Pouze zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy může vyzvat k daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že *správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu postupuje v případě důvodných předpokladů, že bude daň doměřena, tj. případně, že správce daně před vydáním výzvy disponuje konkrétními podklady k doměření daně. V případě žalobkyně však správce daně takové podklady pro doměření daně neměl a disponoval pouze indiciemi, týkajícími se jen části základu daně, proto správce daně zvolil zahájení daňové kontroly v daném rozsahu jako nejvhodnější nástroj pro správné zjištění a stanovení daně, a proto žalovaný neshledává zahájení daňové kontroly jako nezákonné* (str. 18 rozhodnutí žalovaného). Správce daně měl před zahájením kontroly k dispozici pouze knihu jízd a zprávy z STK, v nichž spatřoval rozpor, a z čehož nemohl učinit závěr, zda bude žalobkyně schopna prokázat oprávněnost uplatněných nákladů. Pokud by žalobkyně v řízení prokázala, že cestovní náhrady uplatnila důvodně, daň by doměřena nebyla. Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že nebyly splněny podmínky pro postup podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že správce daně nemohl na základě uvedeného důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, a daňová kontrola byla zahájena zákonně. Skutková i důkazní situace v žalobkyni citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu byla zcela odlišná, neboť se jednalo o částku za prodej nemovitosti a správce daně neměl pochybnosti o tom, že nemovitost měla být předmětem daně. I tento žalobní bod je tak krajským soudem shledán nedůvodným.

G) Závěr a náklady řízení

66. Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné a žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

Olomouc 27. června 2018

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