



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: I. H.**, nar. „X“, se sídlem „X“, zastoupené Martinem Černým, daňovým poradcem, se sídlem Liberecká 778/10, Litoměřice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2013, č. j. 25661/13-5000-14102-703207,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2013, č. j. 25661/13-5000-14102-703207, jímž byl v části týkající se bankovního spojení změněn platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 10. 2012, č. j. 141265/12/196913500471, a dále bylo vysloveno, že ve zbytku zůstává výrok platebního výměru beze změny. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 64.887 Kč, daňovou ztrátu 0 Kč a daňový bonus 0 Kč a vyslovil, že kladný rozdíl ve výši 88.095 Kč mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém priznání je žalobkyně povinna uhradit v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci

platebního výměru. Žalobkyně současně v žalobě navrhla, aby jí soud přiznal náhradu nákladů řízení.

V žalobě žalobkyně namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem a že výdaje 617.100 Kč, které správce daně neuznal, prokázala. Konstatovala, že jí vznikl daňový odpočet bonusem na děti, a proto bylo nutno zahájit postup k odstranění pochybností do třiceti dnů (§ 89 odst. 4 daňového řádu), což správce daně neučinil. Žalobkyně nesouhlasila s argumentací žalovaného, že překročení uvedené lhůty je v pořádku. Odmítla jeho tvrzení, že zákon o daních z příjmů nezná pojem daňový odpočet a jedná se o pojem zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně podotkla, že zákon o DPH nezná pojem daňový odpočet, ale nadměrný odpočet, a dodala, že daňový řád platí pro všechny daně a není ústavně konformní vypomáhat si při výkladu pojmu, který daňový řád neupravuje, hmotněprávním předpisem.

Žalobkyně dále uvedla, že její zástupce se nevyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole a že správce daně neprokázal své tvrzení, že zástupci žalobkyně zaslal SMS. Tento pojem ostatně daňový řád nezná. Žalobkyně s poukazem na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zdůraznila, že správce daně měl jejího zástupce předvolat prostřednictvím datové schránky. Zpráva o daňové kontrole tak podle žalobkyně nebyla řádně projednána, ani řádně doručena, neboť byla zaslána poštou. Žalobkyně poznamenala, že zpráva o daňové kontrole je jedním z důkazů, a proto je v rozporu v této zprávě uvádět daňovou povinnost, která má být uvedena až v platebním výměru.

Podle žalobkyně žalovaný přiznal, že zaslání zprávy o daňové kontrole nebylo v souladu s daňovým řádem a zpráva o daňové kontrole nebyla ukončena, jak požaduje daňový řád. Žalobkyně namítala, že správce daně vyhotovil platební výměr dne 18. 10. 2012 bez řádného ukončení daňové kontroly, protože kontrola je ukončena až projednáním zprávy o daňové kontrole dne 3. 7. 2013. Dodala, že platební výměr není odůvodněný, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole. Správce daně neseznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, pouze zaslal zprávu o daňové kontrole poštou, čímž žalobkyni upřel práva vyplývající z daňového řádu. Podle žalobkyně je doplnění zprávy o daňové kontrole, o kterém se správce daně zmínil v protokolu ze dne 3. 7. 2013, neplatné, neboť daňový řád pojem doplnění zprávy o daňové kontrole nezná.

Žalobkyně uvedla, že správce daně měl pochybnosti o výši výdajů na řádku č. 102 přílohy daňového přiznání, a namítala, že výzva odkazující pouze na příslušný řádek určité písemnosti neodpovídá požadavku na uvedení konkrétních skutkových důvodů zakládajících pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. K tomu odkázala na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007. Otázka na výpočet odměny u tipařských smluv nepředstavuje podle žalobkyně konkrétní pochybnost a žalobkyně podotkla, že správci daně doložila knihy návrhů a přílohy k fakturám tipařů. Žalobkyně doplnila, že další pochybnosti spatřoval správce daně v tom, zda se nejedná o výdaje na reprezentaci, a v tom, že žalobkyně nedoložila knihu jízd. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že doložila, že se nejednalo o výdaje na reprezentaci, a správce daně poté nepřipustně rozšiřoval výzvu k odstranění pochybností, když požadoval doložit, jaké obcerstvení bylo poskytnuto, což žalobkyně následně doložila, stejně jako požadovanou knihu jízd.

Podle žalobkyně měl správce daně řádně odůvodnit hodnocení důkazních prostředků, nikoli pouze konstatovat, že žalobkyně neprokázala výdaje ve výši 617.100 Kč. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 8/2008.

Konstatovala, že správce daně zahájil daňovou kontrolu protokolem ze dne 21. 12. 2011, ačkoli nebyly řádně zhodnoceny důkazní prostředky. Svědek N. T. T. podle žalobkyně potvrdil, že zná tipáře, se kterými měla žalobkyně uzavřeny písemné smlouvy, těmto tipářům překládal na různých školeních, a dosvědčil, že jim žalobkyně předávala finanční hotovost. Žalobkyně zpochybnila argument správce daně, že smlouvy byly uzavírány i s osobami jiných národností a je nepravděpodobné, že by vietnamští tipáři tipovali i jiné cizince. Podle žalobkyně bylo povinností správce daně hodnotit důkazní prostředky, nikoli vyslovovat domněnky o nepravděpodobnosti. Dodala, že práce tipáře je sehnat pouze tip, přičemž není odkázán jen na vietnamskou komunitu.

Žalobkyně dále zmínila výpověď svědka J. H., který potvrdil, že pro žalobkyni tipáři pracovali. Svědek uvedl, že žalobkyně uzavřela v roce 2010 cca 1.000 smluv, což je abnormálně vysoké číslo, tudíž musela mít spolupracovníky - tipáře. Také svědek T. A. M. vypověděl, že žalobkyně spolupracovala s tipáři a sám jim vozil finanční hotovost. Žalobkyně poznamenala, že správce daně vedl postup k odstranění pochybností neúměrně dlouho, přičemž se více než pět měsíců nic nedělo a tipáři, kteří mohli být vyslechnuti jako svědci, opustili Českou republiku. Správce daně tak svou nečinností podle žalobkyně znemožnil hlavní důkaz - výslech tipářů. Žalobkyně uzavřela, že daňovou uznatelnost výdajů na tipáře potvrzují také jejich dodatečná daňová přiznání a účetní deník, které zástupce žalobkyně předložil dne 31. 7. 2013.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k věci uvedl, že správce daně nebyl v projednávané věci vázán třicetidenní lhůtou pro vydání výzvy k odstranění pochybností, neboť daňovým odpočtem není přeplatek v rovině platební, nýbrž pouze vratka v rovině nalézací, která se uplatňuje u daně z přidané hodnoty a u spotřebních daní. Žalovaný konstatoval, že ve fakturách vystavených jednotlivými tipáři není uvedena sjednaná výše pojistného jednotlivých druhů pojištění, ačkoli za výkon činnosti náležela tipáři odměna v rozdílné výši podle druhu sjednaného pojištění. Správce daně tak podle žalovaného označil konkrétní důvody zakládající pochybnosti a dodržel i další postup k odstranění pochybností, který vyústil v zahájení daňové kontroly.

K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole žalovaný zdůraznil, že správci daně v odvolacím řízení uložil, aby tuto vadu odstranil a současně aby vyslechl další navržené svědky. Podle žalovaného má být zpráva o daňové kontrole věrným a úplným odrazem veškerých tvrzení a skutečností dokládaných daňovým subjektem a má obsahovat jejich hodnocení, případně další zjištění správce daně. Pokud daňový subjekt vznesl výhrady k této zprávě nebo učinil procesní návrhy a doplnění, musí správce daně reagovat, jinak by se zpráva o daňové kontrole stala neúplnou a nenaplnila by obsahové požadavky na ni kladené ustanovením § 88 daňového řádu. Podle žalovaného proto doplnění zprávy o daňové kontrole není neplatné, nýbrž bylo nezbytné.

Žalovaný připomněl, že na základě hodnocení skutečností uváděných žalobkyní dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, které konkrétní pojistné smlouvy uzavřela na základě tipů dodaných tipáři, čímž neprokázala, co bylo podkladem vyfakturovaných částek tipářských odměn uvedených na jednotlivých přijatých fakturách od tipářů. Žalobkyně tak podle žalovaného neunesla důkazní břemeno prokázat, že výdaje v celkové výši 617.100 Kč jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný poukázal na principy dokazování v daňovém řízení a pokračoval, že daňové orgány nezpochybňovaly existenci tipářů a jejich účast na velkém počtu uzavřených pojistných smluv. Sama spolupráce s tipáři

však nezpochybnila žalobkyni zákonné povinnosti prokázat, na kterých konkrétních pojistných smlouvách se tipaři podíleli a z jakých částek se odvíjela výše jejich provize. Podle žalovaného bylo smyslem daňového řízení prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů ve vztahu k jednotlivým tipařům, nikoli posouzení reálné možnosti uzavření daného počtu smluv.

Podle žalovaného svědecké výpovědi namítané žalobkyní objektivně nedisponují dostatečnou vypovídací kapacitou. Žalovaný uvedl, že dostal svým povinností při hodnocení důkazů a zjistil skutkový stav v rozsahu odpovídajícím příslušným zákonným ustanovením. Dodal, že žalobou napadené rozhodnutí nepostrádá ani žádnou ze zákonných náležitostí.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zabýval námitkou nedodržení lhůty stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že „[p]okud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“ Soud uvádí, že především je třeba vycházet z toho, že pojem daňový odpočet se vztahuje k dani z přidané hodnoty a ke spotřební dani, nikoli k dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně nesprávně zaměňuje pojem daňového odpočtu s přeplatkem na dani, na který se lhůta stanovená v § 89 odst. 4 daňového řádu nevztahuje. Žalobkyní zmíněný bonus na děti přitom nepředstavuje daňový odpočet, nýbrž daňové zvýhodnění ve smyslu § 35c zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení se tudíž na případ žalobkyně nevztahuje a správci daně nelze vytýkat nedodržení předmětné lhůty. Ostatně tato lhůta je lhůtou pořádkovou, a i kdyby se na projednávanou věc měla vztahovat, její nedodržení by nemohlo způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí [bliže viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 89].

K namítaným pochybením správce daně souvisejícím s projednáním zprávy o daňové kontrole (předvolání formou SMS, doručení zprávy poštou) soud připomíná, že daňové řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek. Nedostatky, jichž se dopustil správce daně v prvním stupni, proto mohly být napraveny v rámci odvolacího řízení. Obdobný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2003, č. j. 7 A 124/2000 - 39, publ. pod č. 5/2003 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně, aby zástupce žalobkyně řádně předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole, což správce daně učinil a dne 3. 7. 2013 byla tato zpráva zástupci žalobkyně předána a řádně s ním projednána. Žalovaný tím napravil všechny žalobkyní namítané vady související s projednáním zprávy o daňové kontrole a současně docílil řádného ukončení daňové kontroly, uvedená námitka proto není důvodná.

Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že platební výměr není odůvodněn. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu platí, že „[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“ Správce daně stanovil žalobkyni daň na základě daňové kontroly, a proto se za odůvodnění platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole. Tato zpráva sice nabyla definitivní podoby teprve jejím projednáním dne 3. 7. 2013, nicméně již dne 1. 10. 2012, tj. před vydáním platebního výměru dne 18. 10. 2012, byl zástupci žalobkyně doručen dokument obsahující všechny stěžejní výsledky kontrolního zjištění správce daně, který byl nesprávně nazván zpráva o daňové kontrole, neboť neobsahoval všechny náležitosti takové zprávy ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu (chybělo zejména seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění). Navzdory těmto nedostatkům si žalobkyně mohla na základě předmětného dokumentu již v okamžiku doručení platebního výměru učinit obecnou představu o jeho odůvodnění, byť s ní zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána až následně v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyni také nic nebránilo podat proti platebnímu výměru odvolání, což učinila. Soud konstatuje, že uvedený postup správce daně představuje zcela jednoznačné pochybení, nicméně žalovaný toto pochybení v průběhu odvolacího řízení napravil, když zajistil, aby byla zpráva o daňové kontrole se zástupcem žalobkyně řádně projednána a umožnil žalobkyni plné uplatnění jejích procesních práv, když prostřednictvím správce daně průběžně seznamoval žalobkyni s učiněnými zjištěními a poskytoval jí prostor k tomu, aby se k těmto zjištěním mohla vyjádřit a navrhnout případně další důkazní prostředky. Žalovaný přitom nemohl postupovat jinak, např. zrušit platební výměr a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, neboť by tím signalizoval, že daňová povinnost nemá být žalobkyni vyměřena vůbec (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Lze proto uzavřít, že žalobkyně nebyla v důsledku vyhotovení platebního výměru bez řádného ukončení daňové kontroly poškozena na svých právech, neboť žalovaný všechna pochybení správce daně odstranil.

K tvrzení žalobkyně, že zpráva o daňové kontrole je jedním z důkazů, a proto je v rozporu v této zprávě uvádět daňovou povinnost, která má být uvedena až v platebním výměru, soud zdůrazňuje, že zpráva o daňové kontrole má podle § 88 odst. 1 daňového řádu obsahovat mimo jiné výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných

v průběhu daňové kontroly. Výsledkem kontrolního zjištění se přitom podle názoru soudu rozumí mimo jiné právě daňová povinnost, kterou má správce daně za prokázanou. Soud proto neshledal žádný rozpor v tom, že správce daně plně v souladu se zákonem uvedl ve zprávě o daňové kontrole zjištěnou daňovou povinnost. Uvedení konkrétní výše daňové povinnosti považuje soud za nezbytné i k tomu, aby mohl daňový subjekt řádně uplatnit své právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (srov. § 88 odst. 3 daňového řádu). V případě, kdy daňový subjekt navrhne doplnění kontrolního zjištění, musí mít správce daně možnost reagovat a v případě potřeby kontrolní zjištění doplnit. Správce daně tedy s daňovým subjektem vždy projednává nejprve výsledek kontrolního zjištění, tj. jakýsi návrh zprávy o daňové kontrole, který však následně musí doplnit o vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, jak mu ukládá § 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu, a případně též o další zjištění učiněná na základě návrhů daňového subjektu na doplnění výsledku kontrolního zjištění. Zprávou o daňové kontrole je pak třeba rozumět až výslednou podobu tohoto dokumentu [blíže viz Kobík, J., Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, str. 399 a násl.].

Ve vztahu k dalším námitkám žalobkyně považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne

27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, www.usoud.cz).

Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

Žalobkyně, již v roce 2010 plynuly příjmy zejména ze zprostředkování pojištění, uplatnila v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 výdaje související s jejími příjmy v celkové výši 900.937 Kč. Správci daně však vznikly pochybnosti o výši těchto výdajů, proto žalobkyni dne 4. 5. 2011 pod č. j. 62963/11/196913500471 vyzval k odstranění pochybností o správnosti – pravdivosti – průkaznosti daňového přiznání ve lhůtě patnácti dnů od doručení výzvy, a to pokud jde o výdaje uvedené v příloze č. 1 na řádce č. 102 ve výši 900.937 Kč. Ve výzvě správce daně uvedl, že má pochybnosti o tom, že tyto výdaje byly v souladu s citovaným ustanovením

vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně upozornil na to, že u přijatých faktur vystavených na základě smluv o spolupráci (tzv. tipářských smluv) uzavřených se zprostředkovateli (dále jen „tipaři“) V. H. H. (IČ: 28662091), T. O. D. (IČ: 27285782), V. D. T. (IČ: 27338240) a V. D. H. (IČ: 27534090) není zřejmé, jak byla stanovena smluvní odměna, na těchto fakturách není uvedena sjednaná výše pojistného u cizinců, u povinného ručení, ani u dalších typů smluv v návaznosti na čl. V uzavřených smluv o spolupráci, které byly koncipovány jako smlouvy s odpovědností za výsledek. Pochybnosti správce daně se dále týkaly výdajů na pronájem a občerstvení (3.800 Kč, 3.950 Kč a 4.500 Kč). K tomu správce daně uvedl, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Ve vztahu k výdajům na řádku č. 102 ve výši 103.008 Kč za benzín správce daně uvedl, že žalobkyně nedoložila, jak sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to např. knihou jízd. Další pochybnost vznesl správce daně k výdaji 46.726 Kč na řádku č. 106 přílohy č. 1 k daňovému přiznání, neboť k této částce žalobkyně nepředložila žádný doklad.

Z obsahu citované výzvy správce daně je podle názoru soudu zcela zřejmé, v jakých konkrétních skutečnostech spatřoval správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání žalobkyně. Soud proto nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že výzva odkazuje pouze na příslušný řádek přílohy k daňovému přiznání. Toto tvrzení totiž evidentně neodpovídá obsahu předmětné výzvy, která plně v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz, na které žalobkyně poukazovala v žalobě, uvádí konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně. Soud ve shodě se správcem daně konstatuje, že samotná skutečnost, že není zřejmé, jak byla stanovena smluvní odměna tipářů, neboť není zřejmá výše pojistného ze smluv sjednaných na základě jejich tipů, zakládá pochybnost o tom, že výdaje na odměny tipářů byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně tedy prokázal existenci pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání žalobkyně, a důkazní břemeno tak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přešlo na žalobkyni, která byla poté povinna prokázat, že předmětné výdaje skutečně vynaložila, že za ně obdržela příslušné služby a že tyto výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů.

Soud dále podotýká, že již na základě předmětné výzvy mohla žalobkyně navrhnout jako důkazní prostředek výpověď svědků - tipářů V. H. H., T. O. D., V. D. T. a V. D. H., což však žalobkyně neučinila a výslech těchto svědků nenavrhla ani později. Za situace, kdy správce daně nemá povinnost vyhledávat možné důkazní prostředky a důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, tj. na žalobkyni, nelze správci daně, ani žalovanému vytýkat, že znemožnili hlavní důkaz.

Dobu trvání postupu správce daně k odstranění pochybností neshledal soud nepřiměřenou, navíc i případně nepřiměřená doba trvání postupu správce daně automaticky nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí o daňové povinnosti. Žalobkyně by měla vzít v potaz, že není jediným daňovým subjektem v obvodu působnosti správce daně a že doba trvání postupu k odstranění pochybností se odvíjela rovněž od toho, jak žalobkyně se správcem daně spolupracovala. Jednotlivé dokumenty (knihu návrhů pojistných smluv, přílohy k fakturám od tipářů, dvě knihy jízd, doklady o občerstvení) předložila žalobkyně dne 16. 5. 2011

a 13. 6. 2011, správce daně následně musel tyto dokumenty přezkoumat a zpracovat podklady pro seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností.

Podle protokolu ze dne 23. 11. 2011 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností a se svými zjištěními, přičemž uvedl, že žalobkyně prokázala, že výdaje na pronájem a občerstvení i výdaje za benzín uplatnila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k přijatým fakturám vystaveným na základě tipařských smluv správce daně vyslovil, že ani předložené přílohy k předmětným fakturám neprokazují způsob stanovení ceny za poskytnutou službu a nelze zjistit, jaké konkrétní smlouvy byly na základě služeb poskytnutých tipaři uzavřeny, tudíž žalobkyně neprokázala, že výdaje 617.100 Kč byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neodstranila pochybnosti správce daně. Částku 46.726 Kč na řádku č. 106 přílohy č. 1 k daňovému přiznání nedokázala žalobkyně vysvětlit, ani k ní nepředložila žádné důkazní prostředky, proto správce daně uzavřel, že ani tyto výdaje žalobkyně neprokázala, a neodstranila tak pochybnosti správce daně. Žalobkyně poté přislíbila předložení dalších důkazních prostředků.

Dne 28. 11. 2011 žalobkyně doložila kopie daňových přiznání tipařů včetně jejich daňových evidencí, prohlášení pojišťovny, že v roce 2010 sjednávala pouze zdravotní pojištění cizinců – produkt WELCOME, a ceník pojišťovny platný pro rok 2010. Správce daně shledal důvody pro pokračování v dokazování a dne 21. 12. 2011 zahájil daňovou kontrolu.

Popsaný postup správce daně považuje soud za zcela souladný s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Podle § 90 odst. 2 tohoto zákona totiž platí, že „[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“ Správce daně seznámil žalobkyni se svými zjištěními a závěry, přičemž následně uplatněné návrhy důkazních prostředků vyhodnotil jako návrh žalobkyně na pokračování v dokazování a sám shledal důvody k dalšímu dokazování, což jej vedlo k zahájení daňové kontroly v souladu s § 90 odst. 3 větou první daňového řádu.

Soud připomíná, že výdaje na pronájem a občerstvení i výdaje za benzín správce daně uznal jako oprávněné. V postupu správce daně týkajícím se výdajů na pronájem a občerstvení nezjistil soud ani namítané nepřípustné rozšiřování výzvy k odstranění pochybností. Pokud pochybnosti správce daně spočívaly v tom, zda daňově uplatněné výdaje na občerstvení nepředstavují výdaje na reprezentaci, které nejsou daňově uznatelné, bylo namístě, aby žalobkyně prokázala, že se o výdaje na reprezentaci nejednalo. Sama žalobkyně přitom tvrdila, že občerstvením byla balená voda, proto správce daně nepochybil, pokud požadoval, aby žalobkyně toto tvrzení doložila, neboť důkazní břemeno leželo na žalobkyni.

K námitce žalobkyně, že správce daně zahájil daňovou kontrolu protokolem ze dne 21. 12. 2011, ačkoli nebyly řádně zhodnoceny důkazní prostředky, soud konstatuje, že správce daně řádně zhodnotil důkazní prostředky, které byly předloženy v průběhu postupu k odstranění pochybností ve dnech 16. 5. 2011 a 13. 6. 2011, a se svými závěry žalobkyni

seznámil dne 23. 11. 2011. Tím byl postup správce daně směřující k odstranění pochybností ukončen a vzhledem k tomu, že žalobkyně navrhla další důkazní prostředky a správce daně dospěl k závěru, že je třeba pokračovat v dokazování, bylo jeho povinností podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu zahájit daňovou kontrolu. Před zahájením daňové kontroly musel správce daně zhodnotit nově navržené důkazní prostředky pouze z toho hlediska, zda odůvodňují zahájení daňové kontroly, či nikoli. To správce daně učinil a daňovou kontrolu právě na základě žalobkyní navržených důkazních prostředků zahájil. Teprve v rámci této kontroly bylo jeho povinností se s těmito návrhy důkazních prostředků vypořádat. Ostatně správce daně již v protokolu o zahájení daňové kontroly předestřel žalobkyni i své hodnocení důkazních prostředků, které navrhla dne 28. 11. 2011, když upozornil na to, že žalobkyní předložená daňová přiznání tipařů prokazují, že uskutečňovali pouze prodej zboží, nikoli služeb, tudíž není prokázáno, zda a jaké služby tipaři poskytli. Tuto skutečnost podle správce daně neprokazuje ani prohlášení společnosti VICTORIA VOLKSBANKEN pojišťovna, a. s., ani ceník této pojišťovny. Námitka žalobkyně ohledně nedostatečného zhodnocení důkazních prostředků před zahájením daňové kontroly proto není důvodná.

V rámci daňové kontroly provedl správce daně na návrh žalobkyně výslech svědků N. T. T., Ing. J. H. a T. A. M., kteří potvrdili skutečnosti, jež žalobkyně zmiňuje ve své žalobě. Svědek N. T. T. potvrdil, že zná tipaře, se kterými měla žalobkyně uzavřeny písemné smlouvy, těmto tipařům překládal na školeních, a dosvědčil, že jim žalobkyně předávala finanční hotovost; současně však výslovně uvedl, že neví, kdo, co a kde konkrétně dělal. Svědek Ing. J. H., vyslechnutý v průběhu odvolacího řízení potvrdil, že pro žalobkyni tipaři pracovali, což odůvodnil abnormálně vysokým počtem uzavřených smluv. Soud dále zjistil, že svědek neuvedl žádné informace, ze kterých by bylo možné zjistit konkrétní rozsah služeb, jež jednotliví tipaři žalobkyni poskytli. Také svědek T. A. M. vypověděl, že žalobkyně spolupracovala s tipaři, kteří pro ni prodávali smlouvy; svědek jim vozil finanční hotovost. Ani tento svědek neuvedl žádné údaje, ze kterých by se dal odvodit počet smluv uzavřených na základě tipů od jednotlivých tipařů. Podle názoru soudu tak jednotlivé svědecké výpovědi samostatně, ani společně neprokazují, že žalobkyní uplatněné výdaje 617.100 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně.

Správce daně dále vycházel z prohlášení společnosti VICTORIA VOLKSBANKEN pojišťovna, a. s., že žalobkyně v roce 2010 uzavírala výhradně pojistné smlouvy na zdravotní pojištění cizinců – WELCOME. U tohoto pojištění byla v tipařských smlouvách sjednána provize ve výši 15 % ze sjednaného pojistného. Na základě příloh k fakturám tipařů, předložených žalobkyní, provedl správce daně výpočet a zjistil, že bylo v roce 2010 vyfakturováno celkem 1.025 tipů na uzavření pojistných smluv s celkovou pojistnou částkou 4.038.390 Kč, což odpovídalo odměně tipařů ve výši 605.759 Kč, fakturovaná odměna však podle předložených příloh k fakturám činila 603.100 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyni podle ceníku pojišťovny náležela provize 27 % ze sjednaného pojistného, správce daně konstatoval, že při pojistné částce odpovídající přílohám k fakturám tipařů by musely příjmy žalobkyně za pojištění v roce 2010 bez zohlednění premií a smluv uzavřených nezávisle na tipařích činit 1.090.365 Kč. Žalobkyně však podle zjištění správce daně evidovala v roce 2010 příjmy od pojišťovny včetně premií v částce 925.045 Kč, tj. přinejmenším o 165.320 Kč méně, než odpovídá fakturám od tipařů. Tato zjištění podle názoru soudu jen prohlubují pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání žalobkyně, které se žalobkyni nepodařilo odstranit.

V neprospěch žalobkyně hovoří rovněž žalovaným zmíněná skutečnost, že z uzavřených 1.031 pojistných smluv je jen u 241 smluv uvedeno jméno pojistníka, u kterého se dá předpokládat vietnamská národnost. Sama žalobkyně přitom potřebnost tipařů pro dosažení, zajištění a udržení svých příjmů zdůvodňovala tím, že tipaři vietnamské národnosti se pohybují ve vietnamské komunitě a mohou tam získávat tipy. Skutečnost, že tento argument využil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze podle názoru soudu považovat za pochybení. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že tipař není odkázán jen na vietnamskou komunitu, nicméně vzhledem k jazykové bariéře, kterou rovněž zmiňovala žalobkyně, lze přijmout i úvahu žalovaného, že je nepravděpodobné, že by tipaři vietnamského původu dodávali tipy na uzavření smluv, z nichž pouze necelou jednu čtvrtinu tvořili pojistníci vietnamské národnosti a naopak více než tři čtvrtiny tvořili Rusové, Ukrajinci a další cizinci.

Žalobkyní doložené dokumenty, včetně knihy návrhů smluv, příloh k fakturám tipařů, jejich dodatečných daňových přiznání a účetního deníku, nejsou způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně a žalovaného. Ve vztahu k dodatečným daňovým přiznáním tipařů, která na rozdíl od řádných zahrnují i prodej služeb, nikoli jen zboží, žalovaný správně poznamenal, že nevykazují žádné zásoby a náklady, což vyvolává pochybnosti o jejich správnosti, když podle tvrzení svědka T. A. M. všichni čtyři tipaři prodávali na tržnici SAPA.

Podle názoru soudu správce daně i žalovaný řádně vyhodnotili všechny provedené důkazy a dospěli ke správnému závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně totiž neprokázala, které konkrétní smlouvy uzavřela na základě tipů dodaných tipaři, co bylo podkladem pro výpočet odměn tipařů uvedených na jednotlivých fakturách a z kterých konkrétních smluv byla vypočtena provize, přičemž podle výpočtu správce daně ani celkový objem provizí inkasovaných žalobkyní neodpovídá údajům, ze kterých žalobkyně údajně vypočetla odměny tipařů, jež byly uvedeny na fakturách. Žalobkyně tudíž podle názoru soudu neprokázala, že výdaje ve výši 617.100 Kč uhrazené na základě faktur od zmíněných tipařů představují výdaje na dosažení, zajištění a udržení jejích příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů. Žalobkyní v této souvislosti uvedený odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2008, č. j. 5 Afs 8/2008 - 58, není příléhavý, neboť předmětný rozsudek se týkal daňového přeplatku a penále, což s projednávanou věcí nijak nesouvisí.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že platební výměr a napadené rozhodnutí byly vydány v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže 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.

V Ústí nad Labem dne 30. června 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová