



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Petra Kuchynky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: P. P., X, X,
zastoupeného TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., Jiráskova
1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018, č.j. 25485/18/5200-10422-706955,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 4. 8. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) téhož dne doručenou do datové schránky soudu, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018, č.j. 25485/18/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 5. 1. 2018, č.j. 10734/18/2308-50521-401789 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvoinstančním

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 v celkové výši 525 000 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 105 000 Kč.

2. Právní úprava daně z příjmu fyzických osob byla v rozhodném období uvedena v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Problematika daňového řízení je upravena v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[III] Žaloba

3. Žalobce namítal zmatečnost napadeného rozhodnutí a absenci jeho opory ve spisech. Správce daně své rozhodnutí založil na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno v oblasti prokázání výdajů na likvidaci zboží v celkové výši 3 500 000 Kč. Žalobce totiž neprokázal, že jsou ve výnosech uvedených v daňovém přiznání zaúčtovány všechny částky, a proto správce daně zvýšil žalobcův základ daně na základě dodacího listu VDL1200636 o částku 3 500 000 Kč za prodej rostlin obchodní korporaci UZAP, s.r.o. uskutečněný dne 30. 11. 2012.
4. Stran rozložení důkazního břemene v oblasti prokazování příjmů žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č.j. 9 Afs 44/2016-40. Z tohoto rozsudku dle žalobce jednoznačně plyne, že v oblasti prokazování příjmu prvotně tíží důkazní břemeno správce daně. Dle žalobce tak není možno vyzývat daňový subjekt k prokázání něčeho, ohledně čehož daňový subjekt důkazní břemeno netíží. Správci daně tak v oblasti příjmů nepostačí pouhé pochybnosti, jako je tomu v oblasti výdajů daňového subjektu, kde důkazní břemeno tíží daňový subjekt. V oblasti příjmu naopak musí správce daně přinést řádné a k dané věci relevantní důkazy, tedy řádně prokázat, že situace nastala tak, jak tvrdí.
5. Aby se jednalo o příjem daňového subjektu, musí dle žalobcova tvrzení dojít i k reálnému navýšení jeho majetku. Toto navýšení se tak musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že musí být daňovým subjektem skutečně využitelné. Tento závěr pak dle žalobce plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94.
6. Dle žalobce se správce daně mylí, pokud se domnívá, že vydáním výzev daňovému subjektu (aby prokázal, že prostředky byly zdaněny, jsou od daně osvobozeny, nebo jsou ve výnosech zaúčtovány veškeré příjmy), přenesl na daňový subjekt důkazní břemeno, neboť institut důkazního břemene je dle Nejvyššího správního soudu v oblasti příjmů konstituován zcela odlišně než v oblasti výdajů. Daňový subjekt totiž prokazuje pouze to, co sám tvrdí, a zcela jistě netvrdí ve svém daňovém přiznání, že měl vyšší příjmy. Naopak, je to správce daně, kdo tvrdí, že daňový subjekt měl příjmy vyšší, a pak je to tedy on, kdo musí tato svá tvrzení prokázat. Na straně příjmů tedy důkazní břemeno tíží správce daně a toto nelze na daňový subjekt jakýmkoliv způsobem přenést. Tento závěr pak žalobce dovozoval i z judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 252/2016-35, resp. ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016-30) stran podvodu na dani, kde rovněž důkazní břemeno ve věci prokázání účasti na podvodu tíží výhradně správce daně.
7. Ohledně otázky vlastního dokazování pak žalobce upozornil na fakt, že již prvoinstanční rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu jeho nesrozumitelnosti. Správce daně totiž vedl

celé dokazování takovým směrem, že se snažil zpochybnit samotnou likvidaci rostlin provedenou žalobcem, kdy prokazoval nesrovnalosti v žalobcem předložených dokladech, ve skladové evidenci, a rovněž z provedených svědeckých výpovědí dospěl k závěru, že nepotvrdily, že došlo k samotné likvidaci rostlin. Na základě provedeného dokazování byl žalobce přesvědčen, že správce daně mu odmítl uznat částku 3 500 000 Kč, což představovalo celkovou hodnotu mrazem poškozených rostlin, jako daňový náklad. Stejným způsobem rozuměl závěru správce daně i žalovaný. O to překvapivější pak dle žalobce bylo tvrzení správce daně na str. 22 zprávy o daňové kontrole [č.j. 5805/18/2308-60561-400108] (dále jen „Zpráva“). Z toho pak došel žalobce k závěru, že ačkoliv správce daně vedl dokazování tak, že zpochybňoval samotnou existenci likvidovaných rostlin a jejich pořizovací cenu, nevyloučil částku jim odpovídající z daňově účinných nákladů, ale bez jakýchkoliv důkazních prostředků stanovil hodnotu dle něj neexistujících rostlin jako částku za jejich prodej. Dle žalobce je tak rozhodnutí správce daně zcela překvapivé, neboť správce daně považuje dle něj neexistující rostliny za prodané.

8. Žalobce opětovně uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání příjmů nese výlučně správce daně. V předmětném daňovém řízení však správce daně nepředložil žádné důkazy prokazující jeho tvrzení, když odkaz správce daně na vyplněný dodací list bez předložení faktury, objednávky či písemné smlouvy zcela jistě není důkazním prostředkem svědčícím o tom, že rostliny byly prodány za částku, kterou správce daně ve Zprávě uvádí. Dodací list je dle žalobce vystavován jako podklad pro vyskladnění, nikoliv jako doklad o samotném prodeji. K tomu slouží faktura či smlouva. Pochyby o tom, že správcem daně tvrzené příjmy jsou správné, pak vzbuzují i samotná zjištění správce daně, kdy nebylo možno u odběratele ověřit, zda jsou u něj tyto částky za prodej rostlin zaúčtovány. Správce daně tak neunesl své důkazní břemeno, neboť se mu nepodařilo prokázat, že jím tvrzené příjmy daňového subjektu jsou správné. Dle žalobce pak na podporu svých tvrzení uvedl správce daně na str. 51 Zprávy žalobce citovaný závěr, který však odpovídá pouze prokazování samotných nákladů, nikoliv situaci, kdy důkazní břemeno nese výlučně správce daně, který tak v této věci, v níž jej důkazní břemeno tížilo, toto neunesl.
9. Žalobce považoval za překvapivé i rozhodnutí žalovaného. Žalovaný totiž stejně jako žalobce nepochopil, že správce daně zvýšil žalobci základ daně pouze na základě zvýšení žalobcových příjmů, nikoliv na základě neuznaných výdajů, jak by se na základě dokazování prvostupňového správce daně mohlo zdát. O tom pak vypovídá i žalobcem citované tvrzení žalovaného na straně 5 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že *„meritem v dané věci je tedy posouzení, zda daňový subjekt prokázal, že jím uplatněné náklady ve výši 3.500.000,- Kč, byly výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* Toto tvrzení se však dle žalobce nezakládá na pravdě a nemá oporu ve správních spisech. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným totiž byla situace, kdy správce daně navýšil žalobci příjmy, nikoliv situace, kdy by tomuto byly vyloučeny výdaje. Pokud by pak na straně žalovaného došlo ke změně právní kvalifikace celé situace, resp. ke změně právního názoru žalovaného oproti správci daně, musel by žalovaný onu změnu řádně odůvodnit a žalobce vyzvat k vyjádření se k této změně právní kvalifikace ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. K ničemu takovému však nedošlo. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
10. K dokreslení celé situace, jak pracuje žalovaný s fakty, pak žalobce odkázal na bod [34] napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde uvedl, že žalobce nemohl dne 1. 11. 2012 použít název subjektu „UZAP, s.r.o.“, neboť tento název byl zapsán do obchodního rejstříku až

dne 29. 11. 2012. Pokud by si však žalovaný prověřil sbírku listin, věděl by, že tato změna názvu byla provedena notářským zápisem NZ 83/2012 ze dne 1. 11. 2012. Žalobce coby společník měl již tentýž den k dispozici tento notářský zápis, a proto byl o změně názvu informován již dne 1. 11. 2012. Na první pohled je tedy zřejmé, že žalovaný nebyl veden snahou zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji.

11. S ohledem na skutečnosti v žalobě uvedené pak žalobce tvrdil, že se správci daně nepodařilo prokázat, že by příjmy žalobce byly vyšší oproti příjmům uvedeným v přiznání. Existence těchto příjmů tak nebyla prokázána, aniž by o nich neexistovaly jakékoliv pochybnosti, navíc celé dokazování správce daně vedl k tomu, aby zpochybnil výdaje na likvidaci rostlin.
12. Rozhodnutí správce daně pak žalobce považoval za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost proto, že se v zásadě i žalovaný vyjadřoval k něčemu, co předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně vůbec nebylo, a napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný vůbec nevysvětlil, na základě čeho dospěl k tomu, že předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně jsou daňově uznatelné náklady, když prvostupňový správce daně doměřil žalobci pouze výnosy, přičemž žalobcovy náklady uznal v plné výši.
13. Žalobce z důvodů v žalobě obsažených navrhl napadené i prvoinstanční rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení; za předmět sporu mezi ním a žalobcem označil posouzení otázky, zda žalobce prokázal, že jím uplatněné náklady ve výši 3 500 000 Kč byly náklady (výdaji) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.
15. Žalovaný nesouhlasil s žalobcovým tvrzením, že částku ve výši 3 500 000 Kč považoval za žalobcův příjem, neboť s odkazem na přílohu č. 4 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“), která se zabývá tzv. směrnou účtovou osnovou, tvrdil, že správce daně vždy pracoval s nákladovým číslem č. 504, přičemž účtová třída začínající číslem 5 uvozuje nákladové účty. To vyplývá i ze Zprávy, z níž jasně vyplývá (str. 6), že správce daně pracoval s nákladovým účtem č. 504, když v předposledním odstavci stojí, že „*v obou případech zaúčtováno na nákladový účet č. 504000, k identifikaci jednotlivých položek, prokázání správnosti a oprávněnosti zaúčtovaných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.*“ Žalovaný dále poukázal na str. 13 Zprávy, kde je uvozena kapitola s nadpisem „*Prodej zboží zaúčtovaný na účtu 504000 ve zdaňovacím období 2012*“. Ze Zprávy tak dle žalovaného jednoznačně plyne, že správce daně částku ve výši 3 500 000 Kč zpochybnil jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, nikoliv jako příjem. Ohledně identifikace účtu č. 504 jako nákladového pak žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č.j. 5 Afs 18/2015-51.
16. Ohledně námitky stran obchodní firmy společnosti UZAP, s.r.o., žalovaný uvedl, že je nutno rozlišovat mezi založením společnosti a jejím vznikem. Společnost vznikla až zápisem do veřejného rejstříku a v ten moment nabyla právní subjektivity. Žalovaný proto trval na tom, že dne 1. 11. 2012 nemohl žalobce prodat poškozené zboží této společnosti,

neboť ta v době uskutečnění prodeje právně neexistovala.

17. Žalovaný dále tvrdil, že vzhledem k tomu, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo ke změně právního názoru žalovaného oproti právnímu názoru správce daně, nebyl důvod postupovat v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy aby došlo k seznámení žalobce s odchylným právním názorem a k poskytnutí tomuto prostoru pro vyjádření.
18. Ohledně rozložení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že sporná právní otázkou mezi ním a žalobcem se týká daňově účinných nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu a nikoliv příjmů (výnosů) žalobce. Proto žalovaný považoval za irelevantní žalobcův výklad ohledně příjmů a důkazního břemene, neboť předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je jiná právní otázka.
19. K přenosu důkazního břemene ohledně žalobcových příjmů, které dle tvrzení žalobce na něj nelze přenést, žalovaný uvedl, že správce daně přenesl důkazní břemeno ohledně daňově účinných nákladů na žalobce zcela v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu. K tomu pak žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2016, č.j. 62Af 3/2015-69. Žalobcem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 6 Afs 252/2016 a 6 Afs 170/2016 žalovaný považoval za absolutně nepřiléhavé pro žalobcovu věc. Jednak se týkají daně z přidané hodnoty, což je daň oproti dani z příjmu jinak konstruovaná, upravená jiným právním předpisem a postavená na jiných právních základech, jednak se týkají důkazního břemene v otázce zapojení subjektu do daňového podvodu, což je zcela odlišná právní otázka.
20. Žalovaný odmítl žalobcův závěr ohledně rozporu v rozhodnutí správce daně panujícího v tom, že správce daně nevyloučil částku ve výši 3 500 000 Kč z daňově účinných nákladů a považuje rostliny za prodané, když opětovně odkazuje na přílohu 4 Vyhlášky a tvrdí, že částka ve výši 3 500 000 Kč je započítána na účet č. 504, což je tzv. nákladový účet, a částka ve výši 3 057 Kč, která odpovídá kupní ceně za kontejnery pro rostliny, je započítána na účet č. 602, což je tzv. výnosový účet. Pokud by měl být žalobcův závěr správný, musela by být částka 3 500 000 Kč evidována na výnosovém účtu, což však není. Žalovaný tak nesouhlasil s tím, že správce daně považoval rostliny za prodané. Žalovaný dále poukázal na str. 63 a 76 žalobcovy obrátové předvahy za účetní rok 2012, z nichž je naprosto zřejmé, že na účtu č. 504, tedy mezi náklady, je započítána částka ve výši 3 500 000 Kč, a na účtu č. 602, tedy mezi výnosy, je započítána částka ve výši 3 057 Kč. Z tohoto pak lze konstatovat, že správce daně i žalovaný pokládali částku ve výši 3 500 000 Kč za náklad, a nikoliv za výnos, jak tvrdí žalobce.
21. K tvrzení žalobce, že jím citovaná pasáž ze Zprávy odpovídá pouze prokazování samotných nákladů, nikoliv situaci, kdy důkazní břemeno nese výlučně správce daně, žalovaný uvádí, že souhlasí s žalobcovým tvrzením potud, pokud žalobce tvrdí, že tato pasáž odpovídá prokazování nákladů. Nesouhlasí však se závěrem žalobce, že důkazní břemeno tíží výhradně správce daně, který jej dle žalobce neunesl. Žalovaný totiž ve svém vyjádření dospěl k závěru, že důkazní břemeno lze přenést na žalobce.
22. Závěrem žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[IV] Replika žalobce

23. Žalobce nejprve vyjevil, že trvá na všech žalobních tvrzeních. Dále opětovně poukázal na nesrozumitelnost rozhodnutí správce daně, neboť jak z napadeného rozhodnutí, tak

i z vyjádření žalovaného zcela jednoznačně plyne, že ani žalovaný nepochopil, na základě jakých skutečností prvoinstanční správce daně zvýšil žalobci daňový základ o 3 500 000 Kč. Toto tvrzení opřel žalobce o vyjádření správce daně uvedené v Protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (č.j. 1647996/17/2308-60561-400108, str. 23), z něhož citoval: „Protože daňový subjekt výzvě č. 3 správce daně nevyhověl a nedoložil fakturu k dodacímu listu č. VDL 1200636 ze dne 30. 11. 2012 a neprokázal tak, že je účetnictví úplné, považuje správce daně tento dodací list za doklad, na jehož základě bylo zde uvedené zboží společnosti UZAP s.r.o. prodáno. Na tomto dokladu jsou vyznačeny jednotlivé položky, u konkrétní položky je uveden počet prodaných kusů s uvedením ceny bez DPH, DPH i cena včetně DPH. Na tomto dokladu je vyznačena sleva v % ve výši 0. Celková částka za prodané zboží činí 3 500 000,- Kč. Nezaúčtováním této částky do výnosů na účet 60400-Tržby za zboží bylo porušeno ustanovení § 5 odst. 1. zákona č. 586/1992 Sb. Na základě výše uvedených skutečností správce daně sníží výsledek hospodaření vykázaný daňovým subjektem na ř. 104 přílohy č. 1 daňového přiznání ve výši -5 502 179,- Kč na -2 002 179,-Kč“. Správce daně tak považoval částku 3 500 000 Kč za částku za prodej zboží a o tuto částku zvýšil žalobcův základ daně z důvodu nezaúčtování této částky na účet č. 604, nikoliv tedy z důvodu neprokázání výdajů za likvidaci, jak následně učinil žalovaný. Základ daně byl správcem daně zvýšen z důvodů údajného neoprávněného snížení tržeb ze strany žalobce, nikoliv z důvodů neprokázání daňově účinných nákladů. Obdobně se pak správce daně vyjádřil i na str. 51 a 52 Zprávy. Žalovaný pak zvýšil žalobci základ daně z důvodu neprokázání částky 3 500 000 Kč coby daňově účinného výdaje, což je zcela odlišný důvod od důvodu uvedeného správcem daně. Z důvodu změny právního názoru žalovaného oproti právnímu názoru správce daně mělo dojít k seznámení žalobce s touto změnou, aby na ni mohl kvalifikovaně reagovat.

24. Ohledně změny názvu společnosti UZAP, s.r.o. pak žalobce tvrdí, že vznikla již 2. 9. 2009 a dne 29. 11. 2012 u ní došlo toliko ke změně obchodní firmy, proto není pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce nemohl prodat této společnosti předmětné zboží dne 1. 11. 2012. Vzhledem k tomu, že tuto změnu prováděl žalobce jako jediný společník, znal tuto změnu již dne 30. 10. 2012.

[V] Posouzení věci soudem

25. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
26. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
27. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
28. Soud o věci samé rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
29. Žaloba není důvodná.
30. Z obsahu správního spisu zjistil soud tyto skutečnosti významné pro své rozhodnutí.
31. Správce daně zahájil vůči žalobci dne 29. 1. 2015 daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 (zároveň se jednalo o daňovou kontrolu na DPH za stejná zdaňovací období). V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o správném zaúčtování zboží v celkové hodnotě 3 500 000 Kč do

daňově účinných nákladů a jeho následném prodeji za cenu ve výši 3 000 Kč. Proto správce daně vyzval žalobce dne 25. 11. 2015 k prokázání, že náklady ve výši 3 500 000 Kč jsou oprávněné. Na tuto výzvu zareagoval žalobce podáním ze dne 30. 11. 2015, v němž zaslal správci daně dodací list „VDL1200636“ vystavený dne 30. 11. 2012, kde byla jako odběratel uvedena společnost UZAP, s.r.o., IČ 26349205. Dne 1. 7. 2016 a 21. 7. 2016 správce daně vyzval žalobce k předložení faktury, která byla vydána v důsledku prodeje zboží o hodnotě 3 500 000 Kč společnosti UZAP, s.r.o. Žalobce reagoval dne 27. 8. 2016 podáním, v němž správci daně předložil fakturu s označením „V12064“ ze dne 30. 11. 2013 za prodej zboží v ceně 3 057 Kč. V tomto podání dále žalobce uvedl, že mráz předmětné zboží uvedené na dodacím listu „V1200636“ v podobě rostlin v zimním období zničil, to tak bylo neprodejné a mělo pouze hodnotu květináčů. Žalobce tím neodstranil pochybnosti správce daně stran prodeje zboží ze skladu v ceně 3 500 000 Kč za cenu 3 057 Kč, ten proto vyzval žalobce (dne 1. 9. 2016) k předložení evidence zásob za zdaňovací období roku 2012, inventurního soupisu zboží ke dni 31. 12. 2013 a k předložení rozpisu zboží k faktuře s označením „V12064“. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 10. 10. 2016, k němuž přiložil listiny s označením „*Stav zásob 31. 12. 2012*“ a dodací list s označením „VDL1200592“ ze dne 31. 10. 2012 za prodej 103 ks pěstebních kontejnerů v ceně 3 000 Kč. Na tuto výzvu reagoval žalobce pouze částečně, proto se dne 8. 11. 2016 uskutečnilo ústní jednání, v rámci kterého se správce daně dotazoval žalobce na způsob účtování zásob a zda je žalobce schopen předložit a prokázat správci daně evidenci zásob. Žalobce uvedl, že se vyjádří písemně, což však neučinil. Správce daně proto dne 13. 12. 2016 vydal vůči žalobci další výzvu, tentokrát k prokázání tvrzení ohledně zmrznutí rostlin. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 20. 1. 2017, v němž uvedl, že teplota v roce 2012 klesala na - 12° C až - 18° C, avšak pokles teploty nelze spojovat s jednotlivým dnem, protože rostliny od listopadu do března prodělávají vegetační klid a změna vitality rostliny a její poškození se projeví až později. Žalobce k tomuto tvrzení předložil tabulku s grafem teplot opatřenou z internetových stránek Českého hydrometeorologického ústavu. Dále předložil dokument s názvem „*Soupiska vyřazeného zboží*“ ze dne 12. 11. 2012, na základě kterého komise složená z J. K., D. Š. a Ing. V. T. vyřadila poškozené zboží. Dne 23. 8. 2017 proběhlo ústní jednání, v rámci něhož správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění. Na to reagoval žalobce podáním ze dne 9. 10. 2017, jehož přílohou byl dokument nazvaný jako „*Interní doklad ID12098*“ ze dne 30. 11. 2012 na prodej znehodnoceného zboží v celkové hodnotě 3 500 000 Kč, dále faktura s označením „V12058“ ze dne 31. 10. 2012 na prodej zboží v celkové hodnotě 3 000 Kč a k ní příslušný dodací list s označením „VDL1200592“ a dále tabulky nazvané „*Porovnání stavu zásob*“. V posledně uvedeném podání žalobce namítl podjatost úřední osoby vykonávající daňovou kontrolu. V reakci na to předvolal správce daně k podání svědecké výpovědi členy výše uvedené likvidační komise (na den 27. 11. 2017). Dne 4. 1. 2018 byla v rámci ústního jednání ukončena daňová kontrola. Dne 5. 1. 2018 pak správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 525 000 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 105 000 Kč.

32. Soud o žalobních námitkách uvažil následovně.
33. Podle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí: „*Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.*“

34. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“
35. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
36. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: „Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
37. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným byla otázka, zda žalovaný a správce daně postupovali při doměření daně žalobci tak, že částku ve výši 3 500 000 Kč neuznali jako žalobcův daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo tak, že se o tuto částku zvýšil žalobcův příjem podléhající dani z příjmu.
38. Soud z obsahu správního spisu, napadeného rozhodnutí a Zprávy zjistil následující.
39. Správce daně učinil ve Zprávě několik různých dílčích závěrů. Text na str. 6 je uveden slovy „Prodej zboží zaúčtovaný na účtu č. 504000“, následná argumentace směřuje k povinnosti žalobce prokázat druh zboží o hodnotě 3 500 000 Kč zaúčtovaný na nákladový účet č. 504. V této argumentační linii správce daně setrval, když např. na téže straně Zprávy výslovně uvedl, že vyzval žalobce k prokázání správnosti a oprávněnosti zaúčtovaných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši mj. 3 500 000 Kč, tudíž výzvou učinil předmětem sporu otázku oprávněnosti vykázání částky v předmětné výši jako daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 5 odst. 1 téhož zákona. Na str. 22 Zprávy však správce daně dospěl k závěru, že žalobce měl částku ve výši 3 500 000 Kč zaúčtovat na účet č. 604 (Tržby za zboží). Již z tohoto je patrné, že nelze přisvědčit žalovanému co do jeho vyjádření, že správce daně pracoval vždy pouze s účtem č. 504. Na základě posledně uvedeného tvrzení obsaženého ve Zprávě je soud toho názoru, že tam správce daně vyjádřil přesvědčení o nesprávnosti výše příjmu žalobce. V této argumentaci pak správce daně pokračoval na str. 51 Zprávy, kde uvedl, že důkazní prostředky navržené žalobcem nevyvrátily pochybnosti správce daně o správnosti nevykázání částky 3 500 000 Kč jako výnosu z prodeje zboží. Na jednu stranu tedy správce daně požadoval po žalobci prokázat oprávněnost a správnost zaúčtování předmětné částky jako daňově účinného nákladu, na druhou stranu však tuto částku považoval za aditivní příjem žalobce nezahrnutý do daňového tvrzení. Správce daně tedy neuzavřel, že by nebylo prokázáno, že předmětná částka není daňově účinným nákladem, ale pokračoval tvrzením, že je příjmem žalobce. Přesto nelze na základě tohoto závěru správce daně dospět k tomu, že by prvoinstanční, resp. napadené rozhodnutí bylo zmatečné, jak tvrdil žalobce.
40. Jak je uvedeno výše, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Předmět daně z příjmů fyzických osob obecně vymezuje § 3 odst. 1 uvedeného zákona. V nejobecnější rovině je tímto předmětem příjem daňového subjektu. Zákon o daních z příjmů pojem „příjem“ nikde nedefinuje, onu definici však lze nalézt v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 12. 1. 2006,

č.j. 2 Afs 42/2005-136, rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94): „Pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: *Steuerrecht*, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (*Quellentheorie*), teorie přístupu k čistému majetku (*Reinvermögenszugangstheorie*, *net accretion theory*) a teorie tržních příjmů (*Markteinkommenstheorie*). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku. (...) Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmu). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“ Příjmem podléhajícím zdanění je tedy reálné navýšení majetku daňového subjektu, které je jím skutečně využitelné.

41. Základem daně určujícím výši daňové povinnosti daňového subjektu je dle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů „částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt pro účely zjištění základu daně oprávněn odečíst od svého příjmu výdaje (náklady) vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o dani z příjmů a zvláštními předpisy. Základ daně je pak tvořen rozdílem mezi zdanitelnými příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení.
42. Soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že v případě, kdy daňový subjekt neprokáže výši daňově uznatelných výdajů či nákladů, nemůže si o ně snížit základ daně. Ve chvíli, kdy si o ně nemůže snížit základ daně (odečíst je od svých příjmů), musí přirozeně dojít ke zvýšení základu daně tvořeného příjmy daňového subjektu. Jinými slovy, jedna strana rovnice tvořená daňově uznatelnými náklady se nemůže změnit bez současného nezměnění druhé strany rovnice tvořené příjmy daňového subjektu, když jejich konečný součet tvoří základ daně daňového subjektu.
43. Když by se tak stalo a v důsledku neuznání daňově uznatelných nákladů správcem daně např. z důvodu jejich neprokázání daňovým subjektem by se zároveň nezvýšil základ daně tvořený příjmem žalobce, došlo by ke ztrátě sporné částky ve vzduchoprázdnu. Aplikací těchto závěrů na nyní posuzovaný skutkový stav soud dospěl k závěru, že zpochybněním správnosti a oprávněnosti vykázání částky 3 500 000 Kč žalobcem jako daňově uznatelného nákladu muselo automaticky dojít ke zvýšení základu daně, což se muselo početně projevit i na příjmové straně žalobce. Z předmětné Zprávy tedy nevyplývá, že by správce daně zpochybnil výši příjmů žalobce jako takovou, nýbrž ke zpochybnění výše příjmů došlo na základě neuznání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, správce daně dospěl dle soudu ke správnému závěru, když se daňově neuznatelný výdaj projevil ve stanovení základu daně početně jako příjem, protože pokud se oprávněně

nejednalo o daňově uznatelný výdaj, muselo se jednat pro potřeby stanovení základu daně o početní příjem.

44. Soud je toho názoru, že žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č.j. 9 Afs 44/2016-40, není na předmětný případ přílehlavý. Ze strany daňových orgánů totiž nedošlo ke zpochybnění výše příjmů žalobce jako takové, nýbrž k neuznání daňově uznatelných nákladů jako nákladů snižujících základ daně. Pokud by soud přistoupil na výklad zastávaný žalobcem, znamenalo by to, že každým zpochybněním daňově uznatelných nákladů (ze strany daňových orgánů) by správce daně na sebe přenášel důkazní břemeno stran prokázání příjmů daňového subjektu, aniž by však konkrétně tvrdil nesprávnosti a nesrovnalosti na příjmové straně daňového subjektu. Námitky směřující vůči neunesení důkazního břemene (daňovými orgány) stran prokázání výše žalobcových příjmů tak soud neshledal důvodnými, neboť daňové orgány výši příjmů žalobce jako takovou nezpochybnily.
45. Pokud pak žalobce argumentoval nemožností přenést na daňový subjekt důkazní břemeno stran prokázání příjmů, což podporuje judikaturou týkající se daňových podvodů na DPH, je soud toho názoru, že tato judikatura je na problematiku daně z příjmů nepřiléhavá, neboť se týká daně konstruované na odlišných principech. Navíc, jak je uvedeno výše, daňové orgány v případě žalobce nezpochybnily výši jeho příjmů jako takovou, nýbrž důvodně nesouhlasily s jím uplatněnými daňově uznatelnými náklady, které pak zahrnuly do výpočtu základu daně.
46. Žalobce dále namítá, že i žalovaný se dopustil omylu, když předmětem sporu učinil oprávněnost neuznání předmětné částky jako daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce však ve svém odvolání netvrdil, že by prvoinstanční rozhodnutí bylo založeno na základě zvýšení příjmu jako takového a nikoliv na základě neuznání nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný pak dospěl k závěru, ke kterému ostatně dospěl i soud, že právním základem rozhodnutí správce daně bylo neuznání předmětné částky jako daňově uznatelných nákladů. Nelze pak vyčítat žalovanému, že k takovému závěru dospěl, když obsahem žalobcova odvolání nebyly námitky proti právnímu posouzení zastávaného správcem daně. Soud se žalobcem neshoduje ani v tom, že by žalovaný dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, když oba správci daně považovali za sporné prokázání částky 3 500 000 Kč žalobcem jako daňově účinných nákladů.
47. Ohledně námitek stran obchodní firmy společnosti UZAP, s.r.o., pak soud uvádí, že zápis týkající se změny obchodní firmy obchodní korporace má konstitutivní účinky [srov. „Konstitutivní účinky má např. zápis (...) obchodní firmy (§ 423 ObčZ)“; DĚDIČ, J., LASÁK, J. § 8 [Účinky materiální publicity]. In: DĚDIČ, J., GAŇO, J., HAVEL, B., JINDŘICH, M., LASÁK, J., ŠTENGLOVÁ, I. *Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 14.)], tudíž k její změně došlo až publikací v obchodním rejstříku dne 29. 11. 2012. Před tímto dnem tedy byla obchodní firma předmětné obchodní korporace stále „zabradní centrum Přemysl Písař s.r.o.“. S ohledem na konstitutivní povahu zápisu změny obchodní firmy lez dospět k závěru, že před 29. 11. 2012 subjekt s takovou obchodní firmou neexistoval. Nicméně, z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 22. října 2009, sp. zn. 29 Cdo 1441/2007, vyplývá mj. následující: „O společnosti, která učiní právní úkon pod změněnou (valnou bromadou řádně odsouhlasenou) obchodní firmou, ačkoli tato změna dosud není zapsána v obchodním rejstříku, však nelze jen proto uvažovat jako o neexistující.“ Neexistence subjektu s obchodní firmou UZAP s.r.o.

však dle názoru soudu mohla na straně správce daně vyvolat oprávněné a odůvodněné pochybnosti o fakticitě uskutečnění fakturovaného plnění. Správce daně pak vedl dokazování tím směrem, že se nespokojil pouze s formálněprávním stavem deklarovaným v obchodním rejstříku, nicméně pokoušel se prostřednictvím místně příslušného správce daně kontaktovat společnost UZAP s.r.o., která však byla nekontaktní a sídlila na virtuální adrese. Až s ohledem na tyto skutečnosti učinil správce daně závěr o pochybnostech o fakticitě deklarovaného plnění.

48. Soud tedy vzhledem ke všem výše uvedeným důvodům neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[VI] Náklady řízení

49. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. 11. 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu