



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **P. V.**, narozený dne X,
bytem Y
zastoupen daňovým poradcem Michalem Faustem
se sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 993/21/5200-10422-711473

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým rozhodl o odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce

Shodu s prvopisem potvrzuje Mgr. L. M.

daně“) – dodatečným platebním výměřům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 (č. j. 1626641/19/2804-50522-604170 ze dne 15. 10. 2019), za zdaňovací období roku 2014 (č. j. 1626646/19/2804-50522-604170 ze dne 15. 10. 2019), a za zdaňovací období roku 2015 (č. j. 1750096/19/2804-50522-604170 ze dne 21. 11. 2019). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

2. V průběhu daňové kontroly žalobce vznikly správci daně pochybnosti ve věci zaúčtovaných nákladů na účtu 518000 „Ostatní služby“. Za zdaňovací období 2013 se jednalo o náklady na roznášku od dodavatele „A“ ve výši 1 106 570,30 Kč, náklady na roznášku a distribuci letáků od dodavatele „B“ ve výši 1 626 000 Kč a náklady na nájemné od dodavatele „C“ ve výši 650 000 Kč. Za zdaňovací období 2014 se jednalo o náklady na roznášku od dodavatele „A“ ve výši 1 216 850 Kč a náklady na roznášku od dodavatele „B“ ve výši 1 329 750,50. Za zdaňovací období 2015 se jednalo o náklady na roznášku od dodavatele „A“ ve výši 1 123 000 Kč a náklady na roznášku od dodavatele „B“ ve výši 1 245 500 Kč.
3. Na základě svědeckých výpovědí L. L. a H. K. (osoby oprávněné jednat za spol. „A“) a součinností s vlastníky nemovitosti, která měla být předmětem nájmu, vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že výše uvedené náklady jsou náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o dani z příjmů). Žalobce na výzvy reagoval, pochybnosti správce daně ale neodstranil. V tomto směru seznámil žalobce s výsledky kontrolních zjištění. K nim se žalobce vyjádřil, svá tvrzení však neprokázal. Na základě projednání zprávy o daňové kontrole byly následně vydány dodatečné platební výměry shora uvedené.

II.

Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce předně namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, čímž zatížil daňovou kontrolu nezákonností. Ve výzvách k prokázání skutečností č. j. 1524204/18/2801-60561-605124, 298451/19/2801-60561-605124, 1243890/19/2801-60561-605124 uvedl, že vznikly pochybnosti, zda daňový subjekt uplatněné náklady vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. O důvodech a příčinách těchto pochybností však neuvádí nic. Pokud žalovaný argumentuje obsahem výzvy č. j. 1515323/18/2801-60561-605124, pak tento dokument se týká kontroly daně z příjmů za rok 2012 a je tedy irelevantní. Pokud žalovaný argumentuje obsahem výsledku kontrolního zjištění, pak tento dokument je mladší než shora uvedené výzvy. Řízení je tak zatíženo vadou, která v daném případě dosahuje takové intenzity, že to odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí.
5. Žalobce dále vznesl námitky proti průběhu dokazování. Tvrdil, že bezrozpornost výpovědí L. L. a jednatelky spol. „A“ nemůže sama o sobě jako argument obstát, neboť jde o specifickou situaci, kdy by svědci opačnou výpověď si způsobili újmu Zájem každého ze svědků je zpochybnit existenci dodaných plnění, neboť by opačnou výpověď připouštěli neúplnost svých daňových záznamů. Žalovaný při důkazním hodnocení výpovědí svědků tuto možnost nezohlednil.
6. Nesprávné hodnocení důkazů vytýkal žalobce žalovanému, i pokud jde o žalobcem předložená prohlášení, která jsou důkazem faktické realizace služeb, byť nedokazují jejich přesný rozsah. Žalovaný mohl tedy zpochybnit rozsah deklarovaných výdajů, nikoli však

jejich samotné uskutečnění. Za této situace měl využít institut pomůcek (§ 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád – dále jen „d. ř.“), tím spíše, že se jedná o tzv. esenciální náklady (výdaje, které pro dosažení příjmů musely být logicky vynaloženy).

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Tento odkaz doplnil rekapitulací obecných zásad dokazování v daňovém řízení s odkazy na relevantní judikaturu. Při aplikaci těchto zásad dospěl k závěru, že správce daně beze zbytku dostal své důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. K přechodu důkazního břemene na žalobce došlo v souladu se zákonem; ten naopak své břemeno podle § 92 odst. 3 d. ř. neunesl, když neprokázal, že náklady zaúčtované na základě faktur přijatých od společností „A“, „C“ a „B“ souvisely se získáním zdanitelných příjmů, a že služby byly uskutečněny dodavateli uvedenými na předložených daňových dokladech, příp. neprokázal, že služby byly uskutečněny dodavateli odlišnými. Nebyla tedy prokázána spolupráce společnosti „A“ a „B“ s žalobcem, a tudíž nebylo objasněno, kdo měl být faktickým dodavatelem daných služeb pro žalobce. Současně nebylo prokázáno ani samotné faktické uskutečnění fakturovaných služeb (grafický návrh a polep dodávky a automobilu, tisk letáků a roznáška od společnosti „A“ a grafický návrh a roznáška od „B“), ani to, jak měly tyto náklady sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. K obdobnému závěru, tj. že nebyla prokázána spolupráce žalobce se společností „C“, a tudíž nebylo objasněno, kdo měl být faktickým dodavatelem plnění pro žalobce a současně nebyla prokázána ani faktická realizace plnění – nájmu, je nutno dospět i v případě tohoto dodavatele. K obdobnému závěru dospěl také zdejší soud v rozsudku sp. zn. 52 Af 5/2019. Nedůvodná je i námitka, že se žalovaný snaží odstranit nedostatky v postupu správce daně tím, že odkazuje na výzvu k prokázání skutečností č. j. 1515323/18/2801-60561-605124, která se týká jiného řízení ve věci DPFO za zdaňovací období roku 2012. Tato výzva je podkladem převzatým z jiného daňového řízení a jako důkazní prostředek byla správcem daně (i žalovaným) použita v souladu s § 93 odst. 2 d. ř. Pokud žalobce namítá, že žalovaný se snaží odstranit nedostatky v postupu správce daně tím, že odkazuje na výsledek kontrolního zjištění, který je „mladší“ než výzvy k prokázání skutečností a proto skutková zjištění správce daně, pocházející z tohoto postupu jsou z pro stanovení daně nepoužitelná a nezákonná, takový zjednodušený závěr nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. Ne každé procesní pochybení (přičemž zde ani k procesnímu pochybení správce daně nedošlo, neboť výzvy k prokázání skutečností byly zcela způsobilé k přenosu důkazního břemene na žalobce) má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.
8. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám, že výpovědi jednatelky společnosti „A“ a „B“ nemohou obstát jako argument v situaci, kdy by svědkové opačnou výpovědí způsobili sobě újmu. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce byl o konání svědeckých výpovědí těchto svědků řádně vyrozuměn, právo být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky však nevyužil. Svědci přitom výslovně popřeli poskytnutí sporných plnění, jejich výpovědi jsou bezrozporné a nevyšly najevo žádné skutečnosti, jež by mohly vést k pochybnostem o věrohodnosti svědků. Žalovaný opět odkázal na závěry rozsudku krajského soudu ve věci sp. zn. 52 Af 5/2019. Správce daně i žalovaný hodnotili výpovědi svědků zcela v souladu s § 92 d. ř. a žalobce nepřináší konkrétní argumenty, které by tento závěr mohly zpochybnit.

9. Žalovaný konečně odmítl i námitky, že správce daně se měl (v rámci daňové kontroly) vypořádat s tím, že sice zpochybnil rozsah deklarovaných výdajů, ale již neprokázal absolutní neuskutečnění služeb, a měl proto stanovit daň dle pomůcek podle § 98 d. ř. Žalovaný dospěl v rámci napadeného rozhodnutí k závěru, že v dané věci nebylo prokázáno ani samotné faktické uskutečnění fakturovaných služeb a je tak mylné tvrzení žalobce, že správce daně „zpochybnil rozsah jím deklarovaných výdajů, ale neprokázal absolutní neuskutečnění služeb“. Podle § 98 odst. 1 d. ř. lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V daném případě ale hypotéza ustanovení § 98 odst. 1 d. ř. naplněna nebyla. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a přednost má vždy stanovení daně dokazováním. Správce daně měl k dispozici údaje o příjmech žalobce za předmětná zdaňovací období a sporné bylo jen to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Žalovaný proto v případě žalobce – stejně jako ve sporné věci týkající se zdaňovacího období 2012 – neshledal podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Uznání tzv. esenciálních výdajů, jehož se žalobce domáhá, lze aplikovat pouze výjimečně a pouze tehdy, je-li prokázána samotná faktická realizace plnění, za které měl žalobce vynaložit uplatněné náklady, byť např. žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně rozsahu plnění či dodavatele plnění. Zohlednit „esenciální“ náklady je možné jen tehdy, pokud byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V daném případě nebylo prokázáno ani samotné faktické uskutečnění předmětných fakturovaných služeb. V této věci se jednalo o reklamní služby a předmětných nákladů nebylo pro předmět podnikání žalobce, resp. pro dosažení jeho příjmů, nevyhnutelně třeba. Zohlednění tzv. esenciálních výdajů proto zjevně nebylo na místě.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Žaloba není důvodná.
12. Krajský soud se skutkově obdobnou právní věcí ve sporu mezi týmiž účastníky zabýval již ve věci, vedené pod sp. zn. 52 Af 5/2019. Skutkový základ této předcházející věci měl totožné rysy s právě projednávanou věcí, jen se týkal jiného zdaňovacího období roku 2012. Předmětem sporu byly typově stejné náklady a zcela se shodují žalobní námitky. Krajský soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k přesvědčení, že závěry rozsudku krajského soudu ze dne 13. 1. 2020, č. j. 52 Af 5/2019-82, lze přiměřeně aplikovat i na nyní posuzovanou věc. Nelze v této souvislosti opomenout, že smyslem soudního přezkumu není znovu a podrobně opakovat argumentaci vyjádřenou již v předchozích fázích řízení, proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění odkazovat; tuto praxi

aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12).

13. Žalobce předně namítal vady v procesu dokazování a nezákonnost přenesení důkazního břemene na žalobce. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Platí pak i zásada, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a *zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). Platí také, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 53). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Tedy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10.

2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71).

14. Je tedy zřejmé, že důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že (i) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (ii) v tvrzeném rozsahu a (iii) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46, z novější judikatury srov. především rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 – 31, bod 25). Jinak řečeno daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 16). Výdaje musí být prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 18). Současně platí, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, bod 20, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 26, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 26). Proto za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (srov. shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 32, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 32, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 19). Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl

daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické a přesvědčivé vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, bod 39).

15. Neprokázal-li daňový subjekt, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží (služeb) a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží (služeb) považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za pořízení zboží (služeb) nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 13/2010 – 73, shodně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, či rozsudek téhož soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75).
16. Žalobce uplatňoval náklady na základě faktur přijatých od dodavatele „A“ a dodavatele „B“ (dále též „B“). Tito dodavatelé však popřeli, že žalobci jím deklarované plnění poskytli. Orgány finanční správy vyslechly dne 30. 8. 2018 L. L., který uvedl, že předmětem jeho činnosti je výroba reklamních tiskovin a jejich doručování do schránek. V letech 2012 až 2015 s žalobcem nikdy nespolupracoval, záznam o spolupráci s žalobcem není ani v interním zakázkovém systému firmy. Žádný p. M. pro „B“ nepracoval. Předložené faktury „B“ nevystavil. Výstavce faktur L. B. u „B“ nepracoval od r. 2009. Obdobně jednatelka společnosti „A“, H. K. uvedla, že vedlejší činností firmy bylo v období 2012 – 2015 také poskytování služeb zprostředkování tisku a roznášky. V uvedeném období společnost „A“ s žalobcem nespolupracovala. Žádný p. M. pro společnost nepracoval. Předložené faktury společnost nevystavila. Podle soupisů faktur byly pod čísla předložených faktur vystaveny faktury jiným zákazníkům. Oba svědci vypovídali po poučení o povinnostech svědka, výpovědi jsou konzistentní, vnitřně ani ve vzájemném vztahu či ve vztahu k jinými provedeným důkazům nerozporné. Žalobce přitom netvrdil – natož aby prokazoval – žádné skutečnosti, které by měly vést správce daně nebo žalovaného k pochybnostem o věrohodnosti těchto svědků. Spekulace žalobce o motivech výpovědí svědků jsou nepodložené a věrohodnost svědků nezpochybňují. Z výpovědí svědků tedy správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotily žalobcem předložené sporné účetní doklady jako nevěrohodné, přičemž žalobce v průběhu daňového řízení pochybnosti orgánů finanční správy ohledně věrohodnosti (průkaznosti) účetnictví neodstranil. Obdobně ze součinnosti se spol. „D“ a p. M. T. vyplynulo, že společnost „C“ v roce 2013 nevlastnila pozemek parc. č. „a“ v kat. úz. „b“. V podrobnostech lze odkázat na napadené rozhodnutí, body 41 až 51.

17. Žalovaný tedy správně neuznal náklady zaúčtované na účet 518000 na základě faktur přijatých od dodavatele „A“, od dodavatele „B“ a od dodavatele „C“ za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebyla prokázána spolupráce deklarovaných dodavatelů s žalobcem, nebylo prokázáno uskutečnění fakturovaných služeb v deklarovaném rozsahu a nebylo prokázáno, jak předmětné náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Lze doplnit, že k výzvě správce daně žalobce nebyl schopen poskytnout bližší informace týkající se p. M., který měl jednat za uvedené dodavatele. Nebylo tak možné realizovat výslech této osoby. To je nutno číst k tíži žalobce, neboť v souladu se shora již zmíněnou zásadou obezřetnosti bylo jeho povinností si údaje o osobě, s níž údajně uzavíral předmětné obchody, zjistit.
18. Žalovaný se v dostatečné míře vypořádal i s žalobcem předloženými čestnými prohlášeními osob, které měly roznášku letáků fyzicky uskutečňovat. Pod bodem 47 žalobou napadeného rozhodnutí odůvodnil, z jakého důvodu považuje žalobcem předložená čestná prohlášení za irelevantní a proč neprovedl výslechy osob, které čestná prohlášení učinily. Úvahy žalovaného v této souvislosti považuje krajský soud za racionální; za žalobní námitku v této souvislosti nelze *„rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů“* správních orgánů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43, bod 50).
19. Nelze pak přisvědčit ani námitce žalobce, že žalovaný měl užít pomůcek. Podle § 98 odst. 1 d. ř. lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. V případě žalobce však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, patří podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti žalobce splnil. Patří mezi ně sice i povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40).
20. Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech žalobce za daná zdaňovací období a sporné bylo pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a ke stejnému závěru v obdobných případech opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 40, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 - 49, bod 27). Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem pak nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věčnému vyprázdňení důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (srov. tamtéž). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit pouze v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Nejvyšší správní soud opakovaně akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů daňového subjektu (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť nebylo sporné, že určité výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat dle § 98 odst. 1 d. ř. Poukázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, na rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-7, či na rozsudek ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41, dále např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41 je vyjádřen závěr, že stanovení daně podle pomůcek je reakcí na to, že nelze daň stanovit na základě dokazování, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. V posuzované věci nebyla zpochybněna „podstatná část účetnictví“ žalobce, žalobci se pouze nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů. Žalovaný tedy nebyl povinen být jen zvažovat aplikaci institutu pomůcek.

21. Z právě popsaného vyplývá, že nelze uznat ani důvodnost žalobcovy námitky, jíž se domáhá uznání tzv. esenciálních výdajů, neboť to by bylo možné právě pouze cestou využití pomůcek podle § 98 d. ř.
22. Pro úplnost lze závěrem dodat skutková zjištění pocházející z (případně) nezákonně provedeného postupu jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, bod 18). Nelze zapomínat na to, že ne každé procesní pochybení má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud by námitka procesního pochybení měla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, musel by žalobce v řízení před správním soudem konkretizovat procesní práva, která v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy a současně by musel tvrdit a prokázat, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. To však žalobce neučinil.

V.**Závěr a náklady řízení**

23. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem stanovené podmínky pro takový postup byly splněny (srov. § 51 s. ř. s.).
24. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 19. října 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu