



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **P. K.**
bytem v P.
zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice

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

za účasti: **Ing. K. K.**
sídlem Ú.
jako osoby zúčastněné na řízení
zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017 č. j. 41872/17/5200-10422-709598

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět přezkumu

1. Žalobce se domáhá u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017 č. j. 41872/17/5200-10422-709598 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 14. 11. 2016 č.j. 8030031/16/2001-51521-110585 (dále též „*správce daně*“) a zároveň toto prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci uložena povinnost uhradit doměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5 968 230 Kč a penále z doměřené daně ve výši 1 193 646 Kč.

II. Žalobní body

2. Námitky žalobce uplatněné v podané žalobě lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. V *prvním žalobním bodě* žalobce namítá, že napadené rozhodnutí nemohlo nabýt právní moci, neboť bylo doručeno Ing. M. P., který nebyl zmocněn ho zastupovat před žalovaným, nýbrž pouze před správcem daně, jak plyne z plné moci ze dne 4.12.2015. Napadené rozhodnutí je tudíž v rozporu s ust. § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*DŘ*“), podle kterého se písemnosti doručují pouze zástupci, neboť zástupce žalobce před žalovaným nezastupoval. Žalovaný tak nemá za prokázané doručení písemnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. a), § 101 odst. 6 DŘ.
4. Ve *druhém žalobním bodě* žalobce namítá, že dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí byly vydány v rozporu s § 92 odst. 2 DŘ. Nesprávná zjištění spočívají v tom, že při stanovení daně o chybějící vydané faktury za listopad a prosinec 2012, které byly zahrnuty do výnosů, nebyl snížen základ, když o chybějící doklady zahrnuté do nákladů, byl základ daně zvýšen. Žalobce je přesvědčen, že chybějící doklady jak nákladové, tak výnosové (vystavené faktury), mají stejný následek. U nákladových zvýšení základu daně, u výnosových snížení základu daně. Z toho důvodu měl správce daně prokázat nejen náklady, ale i výnosy. Správce daně při správném stanovení daně nemůže u chybějících dokladů co do nákladů a výnosů mít na straně jedné za neprokázané náklady a zvýšit základ daně a na straně druhé mít u stejného za prokázané výnosy a nesnížit základ daně. Nesnížením daňového základu o nedoložené vydané faktury, tedy neprokázání výnosů došlo k porušení § 92 odst. 2 DŘ.
5. Ve *třetím žalobním bodě* žalobce namítá nesprávný postup správce daně, který ponechal stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování. Ač byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 DŘ, správce daně podle tohoto ustanovení nepostupoval. Na rozdíl od reálného stanovení daně se jedná o kvalifikovaný odhad stanovení daně, který nesmí být ve zjevném nepoměru od ekonomické reality (skutečnosti). Při tomto způsobu stanovení daně se srovnává daňová povinnost obdobných subjektů (§ 98 odst. 3 písm. c) DŘ). Daňová povinnost deklarovaná napadeným rozhodnutím však několikanásobně převyšuje povinnost srovnatelných subjektů. Napadené rozhodnutí tedy neodpovídá způsobu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť srovnatelné subjekty, které jsou daňovému subjektu známy a nepochybně jsou i známy správci daně, této deklarované daňové povinnosti nedosahují.

III. Vyjádření žalovaného

6. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně shrnul a zrekapituloval průběh správního řízení a vyjádřil se v tom smyslu, že nesouhlasí se žalobní argumentací a navrhuje zamítnutí žaloby.
7. K *prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že námitku žalobce vztahující se k neúčinnosti doručení nezmocněnému zástupci považuje za ryze účelovou. Podle § 27 odst. 3 DŘ je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci dane, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou je plná moc udělena. Účinnost plné moci vůči dalším správcům daně by žalobce vyloučil, kdyby udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, neboť plná moc ze dne 4. 12. 2015 udělená zplnomocněnému zástupci Ing. M. P. obsahovala text „[...] zejména [...] vzdával se práva na odvolání“. Z uvedeného vyplývá zmocnění zástupce žalobcem k právnímu jednání i v rámci navazujícího odvolacího řízení. Použití slova „zejména“ značí, že se plná moc nevztahuje jen na tento jeden konkrétní úkon v odvolacím řízení, ale že se jedná o výčet demonstrativní. Na úmysl žalobce ohledně rozsahu zmocnění lze usuzovat i z jeho faktického postupu. Pokud by žalobce skutečně zamýšlel, aby se plná moc vztahovala jen na řízení před správcem dane prvního stupně, a nikoli na odvolací řízení, bylo by možné zcela racionálně očekávat, že by odvolání podal sám. V daném případě však odvolání a jeho doplnění podal za žalobce jeho zástupce podle plné moci ze dne 4. 12. 2015. Žalovaný je přesvědčen o tom, že text plné moci ve spojení s faktickým postupem žalobce jednoznačně svědčí o tom, že Ing. M. P. byl zmocněn i pro odvolací řízení. Napadené rozhodnutí tak bylo doručováno v souladu se zákonem a v souladu s procesním předpisem došlo rovněž k nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.
8. Stran namítaného nesprávného stanovení daně (*druhý žalobní bod*), kdy základ daně nebyl snížen o nedoložené a žalobcem neprokázané výnosy, stejně jako u neprokázaných nákladů, žalovaný uvedl, že podle § 92 odst. 3 DŘ je povinností daňového subjektu dokazovat vše, co je povinen uvádět v daňovém přiznání a dalších podáních. Správce dane unese své důkazní břemeno, prokáže-li, že na jeho straně existují vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. K přenesení důkazního břemene zpět na žalobce tak není nutné, aby správce daně prokázal, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil požadované účetní doklady za zdaňovací období roku 2012, a to ani na opakované výzvy správce daně. Žalobce předložil až dne 14. 6. 2016 tabulkový přehled pokladních dokladů (s odkazem na druh prováděné práce a dodavatele, kteří měli tyto práce provádět), o kterém tvrdil, že se jedná o zrekonstruované výdajové pokladní doklady. V návaznosti na tento předložený tabulkový přehled pokladních dokladů provedl správce daně na výzvu žalovaného rozsáhlé dokazování, několik místních šetření a výslechy svědků, přičemž dospěl k závěru, že v případě žalobcem předložených tzv. zrekonstruovaných výdajových pokladních dokladů se jednalo pouze o ničím nepodložené tvrzení, a ani z šetření provedeného správcem daně nevyplývaly žádné skutečnosti, které by osvědčily tvrzení žalobce. Žalobce tedy neprokázal, že jím uplatňované náklady jako daňové účinné byly vynaloženy v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP.
9. K žalobcem namítanému naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek (*třetí žalobní bod*) žalovaný uvedl, že základním způsobem stanovení daně je dokazování. Teprve

tehdy, když nelze stanovit daň na základě dokazování, může správce daně zvolit náhradní formu stanovení daňové povinnosti a stanovit daň podle pomůcek, jak to umožňuje ust. § 98 daňového řádu. Žalovaný je přesvědčen, že v daném případě nedošlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 98 daňového řádu, neboť správce daně disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků, což vyplývá z předloženého spisového materiálu. Skutečnost, že žalobce nedoložil požadované daňové doklady, neboť mu byly zcizeny, neznamená automaticky přechod na stanovení daně podle pomůcek.

10. Co se týká žalobcem namítané skutečnosti, že napadené rozhodnutí neodpovídá způsobu stanovení daně za použití pomůcek, neboť srovnatelné subjekty deklarované daňové povinnosti nedosahují, je podle žalovaného irelevantní, neboť daň byla stanovena dokazováním, kdy srovnatelné subjekty zohledňovány nebyly. Důvodem pro stanovení daně za použití pomůcek podle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu není podle žalovaného ani odcizení dokladů prokazujících daňovou účinnost výdajů v poměru 65 % k celkovým nákladům. Absence účetnictví sice stěžovateli ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila stanovení daní dokazováním, neboť rozhodné skutečnosti bylo možné doložit jiným věrohodným způsobem. K použití pomůcek lze přistoupit pouze při vyloučení možnosti stanovení daně dokazováním. Správce daně disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků. Daň tak bylo možné stanovit dokazováním. Jelikož pro stanovení daně za použití pomůcek nebyly splněny podmínky, považuje žalovaný námitku žalobce stran nesprávného stanovení daně za použití pomůcek za rovněž nedůvodnou.

IV. Rozhodné skutečnosti vyplývající ze správního spisu

11. Ze správního spisu vyplývá, že dne 16. 12. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. O zahájení daňové kontroly byl pořízen protokol o ústním jednání č. j. 5957536/13/2001-05401-101370, z kterého plyne, že žalobce byl vyzván správcem daně k předložení dokladů za kontrolované zdaňovací období, mj. hlavní knihu a účetnictví za r. 2012, obratovou předvahu za r. 2012, příjmové a výdajové pokladní doklady a přijaté a vydané faktury. Žalobce přislíbil požadované doklady předložit do 31. 1. 2014. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil všechny požadované doklady, byl správcem daně opakovaně vyzýván k doložení chybějících dokladů, konkrétně faktur přijatých za měsíc prosinec r. 2012, faktur vydaných od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012 (byly doloženy pouze příjmové pokladní doklady k úhradám nájemného), knihy jízd jednotlivých vozidel, která jsou zahrnuta v obchodním majetku a byla využívána k pracovním cestám daňového subjektu v r. 2012.
12. Dne 3. 12. 2014 učinil žalobce emailové podání, v němž správci daně sdělil, že všechny chybějící doklady, které hodlal správci daně předložit, mu byly téhož dne zcizeny ze zaparkovaného vozidla. Jako důkaz ke svému tvrzení doložil Úřední záznam ze dne 3. 12. 2014 o podaném vysvětlení v dané věci na Policii České republiky.
13. V písemném podání ze dne 14. 6. 2016 předložil žalobce správci daně tabulkový přehled pokladních dokladů, spolu s odkazem na druh prováděné práce a dodavatele, kteří měli tyto práce provádět, čímž měly být zrekonstruovány výdajové pokladní doklady. Žalobce uvedl, že společnosti, které zajišťovaly objednané práce pro daňový subjekt, nereagovaly na jeho žádost o zaslání potvrzení o prováděných pracích, o zaslání kopií příjmových

pokladních dokladů a o převzetí úhrady za tyto provedené práce. V této souvislosti žalobce uvedl, že žádosti, které byly adresovány na tyto společnosti, se vrátily jako nedoručitelné.

14. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil všechny doklady požadované správcem daně, neuznal správce daně žalobci jako daňově účinné náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP mimo jiné náklady v celkové výši 36 691 020,34 Kč, které sice žalobce zaúčtoval ve svém účetnictví, avšak nedoložil žádnými doklady. Zpráva o daňové kontrole č. j. 7424728/16/2001-61561-101370 byla se zplnomocněným zástupcem žalobce projednána dne 3. 11. 2016. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 8030031/16/2001-51521-110858 ze dne 14. 11. 2016, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5 968 230 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 193 646 Kč. Proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru bylo žalobcem podáno odvolání, které bylo zaevidováno dne 25. 11. 2016 pod č. j. 8461121/16, a které bylo doplněno dne 5. 12. 2016.
15. K výzvě odvolacího orgánu č. j. 16932/17/5200-10422-709598 ze dne 6. 4. 2017 správce daně doplnil odvolací řízení o svědecké výpovědi k ověření tzv. „zrekonstruovaných pokladních dokladů“. Se zjištěnými skutečnostmi byl žalobce seznámen písemností č. j. 37244/17/5200-10422-709598 a současně byl vyzván k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.
16. Žalovaný rozhodnutím č. j. 41872/17/5200-10422-709598 ze dne 25. 9. 2017 rozhodl v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. c) DŘ, tak, že shora uvedené odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 10. 2017.

V. Soudní přezkum

17. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
18. Podle § 27 odst. 3 DŘ *„plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.“*
19. Podle § 24 odst. 1 ZDP *„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.“*
20. Podle § 31 odst. 1 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, *„účetní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu stanovenou v odstavci 2 nebo 3. Nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro nakládání s nimi zvláštní právní předpisy.“*
21. Podle § 31 odst. 2 písm. c) zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, *„účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.“*
22. Podle § 35 odst. 6 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, *„v případě, že účetní záznamy jsou ztracené nebo odcizené, zničené nebo poškozené tak, že tímto poškozením došlo ke změně jejich obsahu, je povinná účetní jednotka provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví.“*

23. Podle § 8 odst. 1 DŘ „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“
24. Podle § 92 odst. 2 DŘ „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“
25. Podle § 92 odst. 3, 4 DŘ „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“
26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ „*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.*“
27. Podle § 98 odst. 1 DŘ „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“
28. Podle § 115 odst. 1 DŘ „*v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“
29. Podle § 115 odst. 2 DŘ „*provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“
30. Před vlastním posouzením věci městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, dále jen „NSS“, ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Městský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožňuje. Jak uvedl Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (viz nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68.; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).

31. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že účastníci řízení k výzvě městského soudu uvedli, že souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (žalovaný dne 9. 1. 2018, žalobce dne 11. 1. 2021), postupoval městský soud podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání. Po seznámení se se správním spisem a po zhodnocení jeho obsahu a rozhodných skutečností dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
32. Ve vztahu k *prvnímu žalobnímu bodu* městský soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, že napadené rozhodnutí nenabýlo právní moci, protože by bylo doručeno nezmocněnému zástupci. Při posuzování rozsahu zmocnění je rozhodující úmysl, kterým byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2008 č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017 č. j. 1 Afs 362/2016-36). Plná moc ze dne 4. 12. 2015 udělená zplnomocněnému zástupci Ing. M. P. obsahovala mj. text „*Já níže podepsaný, P. K., (...) uděluji tímto plnou moc a zmocňuji Ing. M. P. (...) aby mě zastupoval ve věci jednání před Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, Štěpánská 28, Praha 1, zejména účastnil se jednání, činil právní jednání a podání, vzdával se práva na odvolání, jakož i činil další potřebná právní jednání, a to i v případě kdy je zapotřebí zvláštní plné moci*“. Z ust. § 27 odst. 3 DŘ plyne, že plná moc je účinná rovněž ve vztahu ke správci daně nově místně příslušnému, správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i pro správce daně, který vede řízení, pro které byla plná moc uplatněna (např. odvolací orgán). Účinnost plné moci vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení lze vyloučit jen tehdy, jestliže daňový subjekt udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2014 č. j. 8 Afs 76/2013-37). Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, neboť z dikce plné moci vyplývá zmocnění zástupce žalobcem k právnímu jednání i v rámci navazujícího odvolacího řízení. Použití slova „*zejména*“ značí, že se plná moc nevztahuje jen na tento jeden konkrétní úkon v odvolacím řízení, ale že se jedná o výčet demonstrativní. Žalobce udělil Ing. M. P. tzv. procesní plnou moc, která jej opravňovala ke všem procesním úkonům v daném řízení včetně odvolacího řízení. Lze souhlasit se žalovaným, že na úmysl žalobce ohledně rozsahu zmocnění lze rovněž usuzovat i z jeho faktického postupu, kdy odvolání ze dne 25. 11. 2016 a jeho doplnění z 16. 12. 2016 podal za žalobce jeho zástupce podle plné moci ze dne 4. 12. 2015. Text plné moci ve spojení s faktickým postupem žalobce tak svědčí o tom, že Ing. M. P. byl zmocněn i pro odvolací řízení. Napadené rozhodnutí tedy bylo doručováno v souladu se zákonem a v souladu s procesním předpisem došlo rovněž k nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.
33. Ve vztahu k *druhému žalobnímu bodu* městský soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně stanovení základu daně. Každý daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, jednak povinnost toto své tvrzení doložit, tzn. nese i břemeno důkazní. Ve vztahu k zjištění základu daně plyne konkrétní obsah povinnosti tvrzení z ust. § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého musí daňový subjekt při uplatnění nároku na snížení základu daně prokázat vynaložení výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především účetnictvím a jinými obligatorními doklady.

34. Správce daně může vyjádřit pochybnosti, co se týče věrohodnosti, průkaznosti, správnosti, anebo úplnosti účetnictví a jiných obligatorních údajů. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt postačí, že správce daně prokáže, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61).
35. Městský soud se ztotožňuje s argumenty, které vedly orgány finanční správy k neuznání předložených tzv. zrekonstruovaných výdajových pokladních dokladů, neboť se jednalo pouze o ničím nepodložené tvrzení, kdy ani z šetření provedeného správcem daně nevyplynuly žádné skutečnosti, které by osvědčily tvrzení žalobce. Co se týká námitky žalobce stran povinnosti správce daně prokazovat nejen náklady, ale též i výnosy, správce daně nemá povinnost zjišťovat všechny důkazy svědčící jak v prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu. Při správě daní se totiž neuplatňuje zásada vyhledávací, jak ji známe zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.
36. Za důvodný městský soud nepokládá ani *třetí žalobní bod*, v jehož rámci žalobce namítá, že správce daně v rozporu s ust. § 98 odst. 1 DŘ ponechal stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování. Z konstantní judikatury plyne, že stanovení daně dokazováním není vyloučeno ani v případě, že je účetnictví zpochybněno z více než 60 procent (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016 č. j. 4 Afs 87/2015-29, rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2016 č. j. 4 Afs 87/2015-35). K výzvě odvolacího orgánu správce daně doplnil odvolací řízení o svědecké výpovědi k ověření tzv. zrekonstruovaných pokladních dokladů. Se zjištěnými skutečnostmi byl žalobce seznámen písemností č. j. 37244/17/5200-10422-709598 a současně byl vyzván k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Správce daně disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků, tudíž daň bylo možné stanovit dokazováním. Jelikož nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, nelze tak přisvědčit ani námitce žalobce stran nezohlednění daňových povinností srovnatelných subjektů.
37. Vzhledem k výše shrnuté argumentaci městský soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. v celém rozsahu zamítl jako nedůvodnou.

VI. Posouzení nákladů řízení

38. O náhradě nákladů soudního řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Městský soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
39. V projednávaném případě městský soud neuložil osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti, které by měly finanční nákladovou povahu, a proto ve smyslu náhrady nákladů řízení rozhodl podle ust. § 60 odst. 5 s. ř. s. tak, jak je uvedeno ve výroku III. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 ustanovení § 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.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 10. listopadu 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu