



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **V. F.**, zast. JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Na strži 2102/61a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2020, č. j. 17696/20/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2022, č. j. 17 Af 27/2020-54,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 3. 2019 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 2013 ve výši 3 270 544 Kč, za zdaňovací období 2014 ve výši 3 310 735 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši 0 Kč; současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Správce daně na základě daňové kontroly vyloučil náklady, u kterých žalobce neprokázal, že je uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jednalo se o následující náklady:

- náklady na vozidla – uplatněné odpisy, náhradní díly a opravy dle faktur od dodavatele KOMVET, spol. s r.o. (dále jen „Komvet“), radarové hlavy a GPS jízdy dle faktur od společnosti AntiRadary.NET s.r.o. (dále jen „AntiRadary“);
- náklady dle faktur od dodavatele PARAXYM s.r.o. (dále jen „Paraxym“) – materiál a úklidové služby;
- náklady dle faktur od dodavatele Raves LMT s.r.o. (dále jen „Raves LMT“) – úklidové služby a opravy strojů;
- náklady dle faktur od dodavatele RAVES TRADE s.r.o. (dále jen „Raves Trade“) – materiál a opravy strojů;
- Raves OIL s.r.o. (dále jen „Raves Oil“) – opravy strojů.

[2] Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil uvedené dodatečné platební výměry. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem.

[3] Městský soud shledal nedůvodnými žalobní námitky, že daňové orgány nesprávně vyloučily náklady týkající se vozidel. Podle městského soudu sice obecně platí, že i sportovní vozy mohou být využívány k podnikatelským účelům, v posuzovaném případě však daňové orgány postavily proti vágním námitkám žalobce podrobnou a logicky soudržnou argumentaci odůvodňující vyloučení příslušných nákladů. Městský soud se s touto argumentací ztotožnil. Nepřisvědčil ani námitce, že jedno z vozidel nebylo zahrnuto v podnikání žalobce, ten jej údajně používal v rámci automobilových závodů a „prohazoval“ u něj registrační značku s jiným vozidlem. Městský soud upozornil, že registrační značka se váže k vozidlu a jeho technickému průkazu, v prospěch žalobce tak nemůže svědčit jeho tvrzené protiprávní jednání. Daňové orgány také řádně zdůvodnily, proč nelze náklady na vozidla uznat ani v poměrné výši.

[4] K nákladům na pořízení GPS knih jízd městský soud odkázal na výpověď účetní Ing. Ivy Filipové, která vedla knihy jízd „počítačově“, na základě informací, které jí předávali řidiči napsané na papíře. Proto vyvstaly pochybnosti o účelu pořízení elektronických GPS knih jízd. Úspěšná nemůže být ani obrana žalobce poukazem na ochranu osobních údajů dle GDPR, neboť správce daně může údaje o zaměstnancích zjistit i z jiných zdrojů. Městský soud dále pokládal za absurdní tvrzení žalobce, že by uznatelným daňovým nákladem měly být radarové hlavy. Jedná se o zařízení, která napomáhají obcházení kontroly dodržování nejvyšší povolené rychlosti, jejich pořízení tak nemá souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

[5] Podle městského soudu daňové orgány nepřičítaly k tíži žalobce činnost a hospodaření jeho dodavatelů, tyto skutečnosti ovšem důvodně založily jejich pochybnosti a vedly k přenesení důkazního břemene na žalobce. Správce daně poté legitimně požadoval po žalobci předložení důkazů, které by tyto pochybnosti rozptýlily, což se nestalo. Zároveň nebyl důvod k tomu, aby správce daně provedl daňovou kontrolu u dodavatelů žalobce. Ohledně konkrétních námitek ke skutečnostem uváděným žalovaným ke společnostem Paraxym, Raves LMT, Raves Trade a Raves Oil městský soud konstatoval, že žalobcova argumentace se omezuje jen na některé izolované aspekty a indicie a opomíjí jejich souvislosti a celkový obraz věci. Městský soud odkázal na body v rozhodnutí žalovaného shrnující důvody pochybností daňových orgánů a konstatoval, že žalobce proti většině těchto důvodů ani nic nenamítl. Z obdobných důvodů shledal městský soud nedůvodnými námitky týkající se výrobního procesu žalobce.

[6] Pokud jde o skladovou evidenci žalobce, městský soud částečně korigoval závěry daňových orgánů. Konstatoval, že alespoň některé skladové listy mohly umožnit sledovat příjem materiálu. Zakázkové listy ale byly i z pohledu městského soudu nedostatečné. Městský soud také opětovně zdůraznil, že daňové orgány měly celou řadu jiných důvodných pochybností o vynaložených nákladech žalobce a jeho dodavatelích. Při hodnocení svědeckých výpovědí městský soud souhlasil se žalovaným, že výpovědi byly nekonkrétní a vágní. Městský soud také konstatoval, že svědeckou výpověď nelze doplnit nebo nahradit dodatečným písemným vyjádřením. Správce daně se nicméně podrobně vyjádřil i k žalobcem předloženým prohlášením dříve vyslychaných svědků a souvisejícím

pokračování

dokumentům. Nedůvodnými městský soud shledal námitky týkající se výsledku svědkyně Ing. I. F.

[7] Podle městského soudu správce daně se žalobcem řádně projednal zprávu o daňové kontrole a ukončil daňovou kontrolu. Městský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se zahájení daňové kontroly. K namítaným manipulacím s knihami jízd městský soud uvedl, že správce daně sice zaměnil některé stránky z knih jízd, sám ale v průběhu daňového řízení uznal svou chybu a opravil příslušné výsledky kontrolních zjištění. Žalovaný dle městského soudu vyvrátil také argumentaci žalobce týkající se místního šetření u J. V. Ve vztahu k námitkám o šikanózním postupu správce daně při vyžadování a vrácení dokladů městský soud konstatoval, že žalobce konkrétně neuvedl, které dokumenty po něm byly opakovaně vyžadovány, jaká byla prodleva s jejich vrácením atd. Správce daně nepochybil ani tím, že neumožnil přeložit jednání ze dne 27. 11. 2018. Správce daně dále řádně zdůvodnil, proč nevyslechl zástupce společnosti Zetor. Další žalobní námitky byly dle městského soudu buď irelevantní, anebo zcela obecné.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel předně namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud dle stěžovatele jen paušálně uvedl, že se ztotožnil s názorem žalovaného a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Jednotlivé žalobní námitky vypořádal jen velmi stručně, přičemž minul jejich podstatu. Konkrétní argumentací stěžovatele se městský věcně nezabýval.

[10] Dále stěžovatel zpochybnil závěry městského soudu: ohledně daňové uznatelnosti nákladů týkajících se vozidel; ohledně nákladů na pořízení GPS knih jízd a radarových hlav; k dodavatelům stěžovatele; k výrobnímu procesu a ke skladové evidenci stěžovatele; ohledně svědeckých výpovědí, případně neprovedení navrhovaných výsledků svědků; k zahájení daňové kontroly a k projednání zprávy o daňové kontrole; ohledně údajných manipulací s důkazními prostředky; k místnímu šetření u J. V.; ohledně toho, že správce daně nepřeložil jednání ze dne 27. 11. 2018 z důvodu nemoci stěžovatele; k tvrzené spolupráci stěžovatele se společností Zetor.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu plně odpovídá požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu na přezkoumatelnost soudního rozhodnutí. Městský soud se jednotlivými žalobními námitkami detailně zabýval, není pravda, že by jen bez dalšího přebral závěry daňových orgánů.

[12] Podle žalovaného stěžovatel dále pouze zopakoval (až na drobné výjimky) argumentaci uváděnou v žalobě. Text kasační stížnosti nijak nereaguje na závěry městského soudu, ale je namířen proti rozhodovacím důvodům žalovaného. Žalovaný se proto blíže vyjádřil pouze k některým kasačním námitkám. Setrval na závěru, že nebyl důvod před zahájením daňové kontroly vyzvat stěžovatele k podání dodatečných daňových přiznání. Podle žalovaného dále správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c)

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zatímco stěžovatel své důkazní břemeno, které na něj správce daně takto přenesl, neunesl. Stěžovatel neprokázal průběh obchodních transakcí promítnutých do sporných daňových dokladů. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně nepopíral spolupráci stěžovatele s J. V., hodnotil pouze jízdy stěžovatele k panu V. vozidlem Mitsubishi v rámci ekonomické činnosti stěžovatele. Správce daně nezpochybnil knihu jízd daného vozidla na základě místního šetření konaného u pana V., ale především z důvodu účasti předmětného vozidla na závodech rallye (nezaznamenaných v knize jízd). Výslech Ing. I. F. dle žalovaného proběhl řádným způsobem a nebyl důvod k jeho opakování. Stran spolupráce se společností Zetor stěžovatel navrhl mimo jiné jako důkaz svědeckou výpověď „zástupce firmy Zetor Brno“, kterého však blíže neidentifikoval, ani nesdělil, o kterých skutečnostech by měl svědek vypovídat.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Napadený rozsudek městského soudu přezkoumal v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejprve se NSS zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, *„není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[15] Nyní napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť je kvalitně a podrobně odůvodněn a zřetelně z něj vyplývá, na jakých důvodech je založen. Městský soud identifikoval v žalobě celkem 16 žalobních bodů a každý z těchto žalobních bodů srozumitelně vypořádal. Nebylo přitom jeho povinností výslovně reagovat na každé tvrzení uvedené v žalobě, podstatné je, že správně vymezil jádro žalobní argumentace a k tomuto se uceleně vyjádřil. Stěžovatel v žalobě napadal pouze některé dílčí závěry z komplexní argumentace žalovaného obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí. Městský soud proto postupoval logicky a racionálně, pokud ve vztahu k jednotlivým žalobním bodům nejprve shrnul závěry, k nimž dospěly daňové orgány v daňovém řízení, poté uvedl, zda se s těmito závěry ztotožňuje, a následně se vyjádřil k uplatněným žalobním námitkám. Věcně se

pokračování

přitom zabýval konkrétní žalobní argumentací, stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že městský soud se pašálně ztotožnil s názorem žalovaného.

[16] Pokud jde o další kasační námitky, NSS ve shodě se žalovaným konstatuje, že stěžovatel na str. 4 až 16 kasační stížnosti v podstatě pouze zopakoval (až na drobné výjimky) argumentaci uváděnou již v žalobě. Text kasační stížnosti reaguje na závěry městského soudu jen minimálně a v některých pasážích vůbec. Kasační stížnost je však mimořádným opravným prostředkem, kterým je možno napadnout rozhodnutí městského soudu. Právě toto rozhodnutí je předmětem řízení přezkoumávaným NSS; je proto povinností stěžovatele v kasační stížnosti uvést, s jakými konkrétními závěry městského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu, nikoli pouze zopakovat námitky ze správního řízení či žalobní body. NSS není ve vztahu k městskému soudu odvolacím soudem, jak si snad myslí stěžovatel, který v kasační stížnosti konstantně označuje městský soud jako „soud prvního stupně“. Činnost NSS jako soudu kasačního je vymezena rozsahem napadeného soudního rozhodnutí, a především stěžovatelem tvrzenými skutkovými a právními důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí. Z kasační stížnosti proto musí být zřejmé, ve kterých částech a z jakých důvodů má NSS napadené rozhodnutí přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[17] Argumentace stěžovatele navíc směřuje především do skutkových závěrů, na jejichž základě daňové orgány a poté městský soud posoudily daňovou uznatelnost stěžovatelem uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. NSS proto zdůrazňuje, že je to především městský soud, který je oproti kasačnímu NSS soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Nejvyšší správní soud v nyní posuzovaném případě nezjistil žádné takové vady.

[18] Stěžovatel nepředkládá žádné nové argumenty, s nimiž by se nevypořádal již městský soud, případně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. NSS proto jen ve stručnosti shrnuje, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný. Daňový subjekt je v případě pochybností povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované služby mu byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, a ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).

[19] Obecně platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[20] S ohledem na stěžovatelem uplatňované námitky Nejvyšší správní soud zároveň zdůrazňuje, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatele, respektive jím předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70).

[21] Správce daně vyjádřil své pochybnosti o souladu tvrzeného skutkového stavu se skutečným stavem především ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2016, ze dne 16. 2. 2018 a ze dne 10. 5. 2018. Správce daně tím unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo pak na stěžovateli, aby prokázal, že skutečně došlo k posuzovaným obchodním transakcím se společnostmi Paraxym, Raves LMT, Raves Trade a Raves Oil (tj. k nákupu materiálu, úklidových služeb a oprav strojů), a to v tvrzeném rozsahu. Dále bylo na stěžovateli, aby v případě nákladů na vozidla (odpisy, nákupy náhradních dílů a oprav, nákupy GPS knih jízd a radarových hlav) prokázal jejich použití ke své ekonomické činnosti.

[22] Pokud jde o náklady na vozidla, stěžovatel uplatňoval náklady formou odpisů týkající se vozidla Mitsubishi EVO 8 RZ X a náklady na provoz (nákupy náhradních dílů a oprav) spojené s tímto a dalšími vozidly Mitsubishi. Správce daně zjistil, že stěžovatel a jeho rodinní příslušníci se jako závodníci účastnili automobilových rallye závodů se závodními vozy, které stěžovatel evidoval v obchodním majetku (zmiňované vozidlo Mitsubishi EVO 8 a další). Jízdy na závodech nebyly uvedeny v knize jízd příslušného vozidla. Správci daně tak vyvstaly legitimní pochybnosti, zda tato vozidla byla skutečně využívána k podnikatelské činnosti stěžovatele (spočívající v kovovýrobě). Důvodné byly také pochybnosti správce daně týkající se nákladů na výměny náhradních dílů, opravy a montáže na vozidlech Mitsubishi svědčící o tom, že tato vozidla byla vystavována nadměrnému užívání (časté výměny oleje, ložisek, rozvodových řemenů, filtrů atd.). Zjevně se nejednalo o náklady na provoz vozidel související s jejich běžným opotřebením při podnikatelské činnosti.

[23] NSS přisvědčuje městskému soudu, že stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil. Proti konkrétním a podrobným poznatkům daňových orgánů stěžovatel v kasační stížnosti (stejně jako v žalobě) uplatnil jen vágní námitky toho typu, že zákon nezakazuje provozování sportovních vozidel v podnikání, že v daňovém řízení prokazoval vazbu konkrétních nákladů na konkrétní vozidla atd. Takové námitky nemohou být úspěšné. NSS souhlasí s městským soudem také v tom, že daňové orgány přesvědčivě odůvodnily, proč nelze tyto náklady uznat vůbec (a proč tedy není možné poměrné uznání uvedených nákladů). K těmto závěrům městského soudu NSS pouze dodává, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro aplikaci judikatury týkající se tzv. esenciálních výdajů. Stěžovatel v daňovém řízení neuváděl nic, co by svědčilo tomu, že by v jeho případě měla být zohledněna alespoň část výdajů souvisejících se zdaněnými příjmy. Vynaložení esenciálního výdaje přitom prokazuje daňový subjekt, jak potvrdil i rozšířený senát NSS

pokračování

v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133. Ke kasační námitce, že městský soud zamítl návrh na provedení důkazu výslechem Ing. E. F., kterým by stěžovatel prokázal okolnosti vedení knihy jízd dotčeného vozidla, NSS uvádí, že daná svědkyně byla vyslechnuta v daňovém řízení. Městský soud pouze aproboval postup daňových orgánů, které neshledaly důvody pro (stěžovatelem navrhané) opakování této svědecké výpovědi.

[24] K nákladům na nákupy GPS knih jízd NSS ve shodě s městským soudem uvádí, že pokud účetní stěžovatele zpracovávala knihy jízd na základě informací, které jí předávali řidiči napsané na papíře, pak správci daně vyvstaly legitimní pochyby o účelu pořízení elektronických GPS knih jízd. Stěžovatel pak byl povinen prokázat, že tyto náklady mají vazbu na zdanitelné příjmy, tedy že dané systémy skutečně používal pro podnikatelskou činnost. Stěžovatel se však omezil na tvrzení, že uchovávání záznamů z lokátorů je v rozporu s GDPR, a tak musel příslušné údaje po vyúčtování služebních cest vymazat. NSS k tomu konstatuje, že bylo na stěžovateli, jakými důkazními prostředky unese své důkazní břemeno, navíc lze souhlasit s městským soudem, že obrana stěžovatele poukazem na ochranu osobních údajů byla zjevně účelová. Pokud jde o nákup radarových hlav, městský soud stěžovateli správně vysvětlil, že pokuta za nedodržení nejvyšší povolené rychlosti sice představuje snížení majetku daňového subjektu, avšak zákon o daních z příjmů hovoří v § 24 odst. 1 o nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nikoli o nákladech na udržení majetku.

[25] Ve vztahu k nákladům za nákupy materiálu, úklidových služeb a opravy strojů NSS konstatuje, že správce daně zjistil četné nestandardní okolnosti, které vykazovala tvrzená spolupráce mezi stěžovatelem a společnostmi Paraxym, Raves LMT, Raves Trade a Raves Oil. K jejich podrobnému rozpisu lze odkázat na body [81] až [113] žalobou napadeného rozhodnutí. Například pokud jde o opravy strojů v kovovýrobě, což je vysoce odborná služba, kterou musí provádět kvalifikovaní pracovníci, nebylo vůbec zřejmé, zda uvedené společnosti disponovaly takovými pracovníky. Navíc stěžovatel dlouhodobě spolupracoval s dalšími společnostmi, které mu pravidelně poskytovaly náhradní díly a opravy strojů. Nebo v případě materiálu (o-kroužků a mosazi) vznikly pochybnosti o tom, zda byl materiál stěžovateli skutečně dodán a na jaké zakázky byl použit. Ani skladová evidence přitom neměla dostatečnou vypovídací schopnost o následném použití materiálu na konkrétní zakázky.

[26] NSS přisvědčuje městskému soudu, že stěžovatel proti většině těchto zjištění ani nic konkrétního nenamítl a že tedy správce daně důvodně požadoval po stěžovateli předložení důkazů, které by pochybnosti správce daně rozptýlily (což se ovšem nestalo). NSS souhlasí s městským soudem také v tom, že nic nesvědčí o účelovém výběru cílů kontroly. Zároveň nevidí žádný důvod k tomu, aby byl výsledek daňové kontroly prováděné u stěžovatele jakkoliv podmiňován provedením daňové kontroly u jeho dodavatelů (jak stěžovatel požadoval). NSS opakuje, že důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti uplatněných nákladů tížilo stěžovatele. Ten své důkazní břemeno neunesl ani předložením skladové evidence, jak správně vysvětlil městský soud. Nedůvodné jsou rovněž námitky týkající se výrobního procesu stěžovatele. Daňové orgány stěžovateli nijak neurčovaly, od koho má nakupovat zboží, pouze identifikovaly relevantní pochybnosti týkající se jeho dodavatelů.

[27] Správce daně za účelem prověření skutečností ohledně dodání materiálu a služeb od společností Paraxym, Raves LMT, Raves Trade a Raves Oil provedl také výslechy svědků – jednatelů těchto společností a dalších osob, které se na jejich činnosti měly

podílet (konkrétně M. J., A. G., Ing. I. K., M. F., Mgr. P. H., Ing. T. H. a P. K.). K podrobnému zhodnocení těchto svědeckých výpovědí NSS odkazuje na body [114] až [136] žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň souhlasí s městským soudem, že výpovědi svědků byly natolik obecné, že je nelze osvědčit jako důkazy prokazující tvrzení stěžovatele stran nákupu materiálů a uskutečnění úklidových služeb a oprav strojů. NSS přisvědčuje městskému soudu také v tom, že absenci konkrétních tvrzení ve svědecké výpovědi nelze napravovat dodatečným písemným vyjádřením svědka. Správce daně se navíc důkladně zabýval i stěžovatelem dodatečně předloženými písemnými vyjádřeními dříve vyslychaných svědků a souvisejícími dokumenty. Městský soud řádně vypořádal také ostatní žalobní námitky týkající se výsledku svědků – neshledal žádná pochybení v postupu správce daně při výslechu svědků a vysvětlil, proč nebyl důvod k provedení výslechu dalších navržených svědků, stejně jako k opakování výslechu svědkyně Ing. I. F. S těmito závěry městského soudu se NSS plně ztotožňuje.

[28] Nedůvodné jsou také další kasační námitky týkající se údajných procesních pochybení daňových orgánů. Stěžovatel namítl, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť jej správce daně před jejím zahájením nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Městský soud k tomu správně uvedl, že správce daně nedisponoval mimo daňovou kontrolu dostatečnými údaji, na jejichž základě by mohl stěžovatele kvalifikovaným způsobem vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, také v kasační stížnosti se ale omezil jen na obecnou argumentaci, nijak blíže nespecifikoval, jakými konkrétními pochybnostmi měl správce daně již před zahájením daňové kontroly disponovat. Není tedy vůbec zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že byl dán důvodný předpoklad, že mu daň bude doměřena, jak v této souvislosti požaduje judikatura NSS (viz např. rozsudky NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33).

[29] Městský soud řádně vypořádal také všechny námitky stěžovatele týkající se projednání zprávy o daňové kontrole. K jeho závěrům NSS pouze dodává, že smyslem postupu upraveného v § 88 daňového řádu je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se se zjištěními a poznatky z daňové kontroly, umožnit mu se k nim vyjádřit, případně navrhnout další dokazování (výslechem svědků či opatřením listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu), vše za účelem umožnění jeho obrany (viz rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Jak ale NSS zdůraznil např. v rozsudku č. j. 1 Afs 151/2016-39, smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu, tedy zda bylo popsáno právo daňového subjektu skutečně naplněno. Znění seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proto nemusí být zcela identické se zněním zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je důležité, zda mezi seznámením daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění a vyhotovením zprávy o daňové kontrole došlo materiálně ke změně výsledku, tedy zda závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole jsou odlišné a vyznívají jinak než z obsahu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a zda měl daňový subjekt možnost se s těmito novými závěry před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit a vyjádřit se k nim. Městský soud přitom v napadeném rozsudku správně vyložil, proč v posuzovaném případě nelze materiálně hovořit o změně zprávy o daňové kontrole oproti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[30] NSS se ztotožňuje rovněž se závěry městského soudu stran namítaných manipulací s důkazními prostředky, místního šetření u J. V., neumožnění přeložení jednání ze dne 27. 11. 2018 a spolupráce stěžovatele se společností Zetor. V podrobnostech na tyto závěry

pokračování

odkazuje, ostatně stěžovatel opět i ve vztahu k těmto otázkám v kasační stížnosti pouze opakuje námitky ze žaloby.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil kasačním námitkám a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu