



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobce: **Petr Bělohlávek**, IČO 67677045
sídlem Fügnerova 6, 267 01 Králův Dvůr
zastoupen daňovým poradcem Janem Vyskočilem
sídlem Šrobárova 2002/40, 101 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2022, č. j. 18996/22/5200-10422-706955,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dodanou do datové schránky soudu dne 21. 8. 2022, se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2022, č. j. 18996/22/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím

žalovaný zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob:

- ze dne 28. 4. 2020, č. j. 2239999/20/2104-50522-202456, za zdaňovací období roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 314 212 Kč a stanoveno penále ve výši 62 842 Kč;
- ze dne 28. 4. 2020, č. j. 2250978/20/2104-50522-202456, za zdaňovací období roku 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 029 656 Kč, daňový bonus ve výši 4 254 Kč a stanoveno penále ve výši 206 782 Kč;
- ze dne 28. 4. 2020, č. j. 2258802/20/2104-50522-202456, za zdaňovací období roku 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 447 874 Kč a stanoveno penále ve výši 289 574 Kč.

(dále jen „dodatečné platební výměry“)

Obsah žaloby

2. Úvodem žalobce zdůraznil, že se žalovaný nelyžal dostatečně s odvolacími důvody a některé z nich chybně vyložil.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobce má konkrétně za to, že při místních šetřeních správce daně uskutečněných ve dnech 7. 5. a 29. 5. 2019 mělo dojít k zastřeným výsledkům svědků, jelikož při nich byly zástupcům jiných daňových subjektů kladeny otázky a ověřovány skutečnosti podstatné pro daňovou kontrolu u žalobce, pro niž byla tato zjištění následně využita (což plyne z odst. 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podle § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 5. 2021 (dále jen „daňový řád“) má přítom daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Tento postup byl dle žalobce též v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02. Zkrácení na svých právech spatřuje v tom, že nemohl klást vyslychaným otázky, a dovozuje z toho nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole.
4. Žalovaný k tomu v odst. 145 až 149 odůvodnění napadeného rozhodnutí sice uvádí, že dané informace považuje za zjištěné v rámci vyhledávací činnosti, a nikoliv z výsledku svědků. K tomu žalobce podotýká, že vyhledávací činnost sice může být prováděna bez součinnosti s daňovým subjektem, avšak nesmí tím být obcházena práva daňového subjektu. Žalobce se navíc ani nemohl seznámit s příslušnými protokoly o místních šetřeních, protože je správce daně zařadil do neveřejné vyhledávací části spisu a k žádosti žalobce o nahlédnutí do spisu mu je nepředložil. Přesto je ale ve zprávě o daňové kontrole použil coby důkazní prostředek. Tato odvolací námitka proto podle žalobce nebyla přezkoumatelně vypořádána.
5. *Ve druhém žalobním bodu* žalobce namítá, že správce daně selektivně vybíral důkazy tak, aby zpochybnil přijatá plnění. Důkazy ve prospěch žalobce ignoroval. Výsledky F. J. a M. K. hovořící jednoznačně ve prospěch žalobce správce daně bezdůvodně odmítl, aniž by prokázal, že jejich tvrzení nejsou pravdivá. S tímto bodem odvolání se žalovaný vypořádal v odst. 150 až 153 napadeného rozhodnutí bez odůvodnění, proč měly být dané svědecké výpovědi odmítnuty pro nevěrohodnost.
6. Argumentace v odst. 151 napadeného rozhodnutí, že důvodem nevěrohodnosti je zjištění, že: (i) osoby realizující práce měly dle záznamů o provozu vozidla (dále též „stazky“) řídit vozidla i 16 hodin denně včetně víkendů, (ii) odměna těchto pracovníků nedosahovala minimální hodinové mzdy a že (iii) svědek K. odmítl sdělit postup při výrobě korby, nemůže obstát. Žalobce připomíná, že práce provedl dodavatel, který pro to zajistil pracovní sílu

(nejednalo se přitom o pracovníky žalobce). Způsob provedení práce, dodržování pracovní doby, minimální mzdy apod. byly věci dodavatele, nikoliv žalobce, který nebyl oprávněn kontrolovat, zda dodavatel dodržuje zákony ve věcech mzdových aj. Žalobce si pouze objednal práce, které byly realizovány v patřičném rozsahu a kvalitě. Nevysvětlení výroby korby svědkem M. K. také není důvodem nevěrohodnosti výpovědi, protože daná skutečnost nevypovídá o tom, zda byly práce realizovány.

7. *Ve třetím žalobním bodu* žalobce namítá nezohlednění esenciálních výdajů. V rámci prověřování základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 zvýšil správce daně základ daně o podstatnou část nákladů. V odvolání žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, a jeho závěr, že jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů vynaloženy (esenciální výdaje) a jejichž výše nebyla spolehlivě prokázána, nelze tento výdaj zcela opomenout. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných k dosažení příjmu. Správce daně však na tento přístup rezignoval. Žalovaný poté sice částečně přihlédl k esenciálním nákladům u pohonných hmot a část pohonných hmot ponechal jako položku snižující základ daně. U dalších nákladů to ale odmítl – jedná se zejména o dodavatele J. T. a jeho společnost IRON TRADE a dodavatele F. J. a jeho společnost EKO solution. Žalobce též upozorňuje, že v předmětných zdaňovacích obdobích u něj došlo k pojistné události, kvůli níž bylo nutné přeorat pole, jak dosvědčují zprávy pojišťovny. Nezbytné úkony realizovali uvedení dodavatelé, a proto se jedná o zcela nezbytné výdaje, které měly být zohledněny.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Podotýká, že v ní není uvedeno, jaké odvolací důvody neměly být žalovaným vypořádány. Pokud jde o *první žalobní bod*, žalovaný odmítá, že byly provedeny skryté výslechy svědků. Jak vyplývá z úředních záznamů č. j. 2808058/19/2109-60561-209334 a č. j. 3223754/19/2109-60561-209334, správce daně prováděl v rámci vyhledávací činnosti místní šetření s cílem opatřit si obecné informace o podnikání v zemědělské výrobě. Nejednalo se o výslechy svědků ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, protože tyto subjekty nebyly ve spojení se spornými obchodními případy. Svědek je fyzická osoba způsobilá vypovídat o skutečnostech, které vnímala vlastními smysly, o což ale v daném případě nešlo. Žalobce měl možnost se k této vyhledávací činnosti vyjádřit a získané informace nebyly využity jako důkazní prostředky, nýbrž pro získání odborných informací k posouzení poskytnutých služeb, o nichž měl správce daně závažné pochybnosti. Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, proto není přílehlavý. S odvolací námitkou se žalovaný vypořádal v odst. 150 až 153 napadeného rozhodnutí.
9. Ohledně *druhého žalobního bodu* je žalovaný přesvědčen, že důkazy hodnotil v souladu se zásadami uvedenými v § 8 daňového řádu. Ke svědeckým výpovědím F. J. a M. K. opakuje, že F. J. sice potvrdil uskutečnění plnění pro žalobce, ale nevěděl konkrétní okolnosti případů, přestože se mělo jednat o pravidelnou několikaletou spolupráci v hodnotě několika milionů Kč zahrnující stovky hodin práce měsíčně. Tvrdil, že služby zajišťoval sám, ale posléze doložil, že je zajišťovalo několik dalších osob, které měly dle stazek řídit vozidla i 16 hodin denně včetně víkendů. To je nevěrohodné bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance, nebo OSVČ. Svědek přitom doložil dohody o provedení práce, dle kterých neměli tito pracovníci dostávat ani minimální hodinovou mzdu. Svědek také tvrdil, že pro něho K. pracoval 272 hodin, avšak ve svém účetnictví neměl odměnu za tuto práci

evidováno. Svědek též doložil příjmové pokladní doklady na úhrady v hotovosti, které ale v mnoha případech nenavazují na výdajové pokladní doklady doložené žalobcem.

10. Ohledně svědecké výpovědi F. J. žalovaný odkázal na odst. 84 až 88, 94 a 109 napadeného rozhodnutí. Výpověď je v rozporu s důkazy, které správce daně získal při daňové kontrole společnosti AGRO Teplice, které žalobce vozil obilí a řepu, jelikož podle vážných listků vozil zemědělské komodity pouze žalobce osobně a jiné osoby než uvedené ve stazkách předložených F. J. Svědek M. K. sice též potvrdil provedení prací pro žalobce, avšak nevěděl, kdo mu dodával materiál a odmítl sdělit svůj postup při výrobě korby. Korby prý vyráběl sám, avšak dle žalobce je vyráběl F. J. M. K. též potvrdil, že u zaměstnavatele v roce 2016 podepsal tiskopis prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, avšak tiskopis, na kterém měl prohlášení učinit, byl vydán až v roce 2018. Dále tvrdil, že mzda mu byla vyplácena v hotovosti, což je v rozporu s daňovou evidencí doloženou F. J. Dle vykázaných hodin měl pracovat na výrobě korby měsíc a půl (272 hodin), přesto ale uvedl, že výroba trvá třeba týden. Kvůli těmto rozporům svědecké výpovědi neprokazují, že plnění byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v dokladech. V podrobnostech žalovaný odkázal na odst. 150 a násl. napadeného rozhodnutí.
11. *K třetímu žalobnímu bodu* žalovaný vysvětluje, že správce daně zpochybnil neprokázaný nákup pohonných hmot, neprokázané uskutečnění služeb – prací dodavatelů J. T. a jeho společnosti IRON TRADE a F. J. a jeho společnosti EKO solution a drobné výdaje nedoložené daňovými doklady. Dále správce daně zpochybnil výdaje na pronájem haly a nebytových prostor a výdaje spojené s výrobou 2 ks koreb, jelikož nebyla prokázána jejich souvislost se zdanitelným příjmem. Všechny ostatní výdaje správce daně uznal jako daňově uznatelné výdaje.
12. Žalovaný v odst. 154 a násl. napadeného rozhodnutí zhodnotil, zda se jednalo o esenciální výdaje. S odkazem na rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45, ze dne 14. 4. 2021, č. j. 2 Afs 78/2020-37, ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 33/2020-36, a ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019-30, žalovaný shrnuje, že aby se mohlo jednat o esenciální výdaj/náklad, musí být kumulativně naplněny tyto pojmové znaky: 1) existence výdaje/nákladu; 2) prokázaná vazba vynaložení výdaje/nákladu k dosažení, zajištění a udržení nezpochybnitelných příjmů/výnosů daňového subjektu; 3) vynaložení nákladu/výdaje ve zdaňovacím období; 4) za výdaj/náklad jej považuje zákon a 5) jedná se o nezbytně nutný výdaj/náklad, bez kterého by nebylo možné dosáhnout příjmů.
13. Podmínka 1) přitom nebyla naplněna u většiny vyloučených výdajů, jelikož žalobce nevyvrátil pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění. V případě pronájmu haly a nebytových prostor a výroby dvou kusů koreb sice faktická realizace není rozporována, ale nebyla prokázána podmínka 2). V případě výdaje za nákup pohonných hmot ve výši 930 364 Kč (z celkových 2 030 933 Kč) za rok 2014, ve výši 964 355 Kč (z celkových 1 803 406 Kč) za rok 2015 a ve výši 613 140 Kč (z celkových 1 788 980 Kč) za rok 2016 také žalobce neprokázal, že část uplatněných výdajů na nákup pohonných hmot sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a nebyla tedy naplněna podmínka jejich daňové účinnosti ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Prokázané výdaje na pohonné hmoty byly žalobci ponechány (konkrétní spotřeba za zemědělskou a stavební činnost). V případě vyloučených výdajů se dle žalovaného ani nejedná o výdaje, bez kterých by žalobce nebyl schopen realizovat své příjmy, a není tedy naplněna podmínka 5).

14. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně ponechal žalobci rozsáhlý prostor k osvědčení sporných výdajů. Žalobce však pochybnosti správce daně nevyvrátil. Z důvodu nenaplnění podmínek 1), 2) a 5) se proto žalovaný dalšími podmínkami již nezabýval. Pro úplnost žalovaný s odkazem na rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45, ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020-45, a ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, uvádí, že esenciální náklady/výdaje lze přiznat, pokud jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. byla-li zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku, resp. pokud intenzita pochybností zatemní obraz hospodaření daňového subjektu. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, dle žalovaného přitom vyplývá, že nelze stanovit obecné pravidlo pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek a není možné určit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví lze tento náhradní způsob pro stanovení daně použít.
15. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že při daňové kontrole plnil žalobce důkazní povinnost předloženou daňovou evidencí a správce daně kromě zpochybněných faktur a zjednodušených daňových dokladů a v roce 2016 omylem nezaevidovaných příjmů nenalezl závažné pochybení. Byť došlo k vyloučení vyššího procenta výdajů z celkových uplatněných výdajů, nelze konstatovat, že došlo ke znevěrohodnění daňové evidence do takové míry, že by bylo nezbytné stanovit daň podle pomůcek. Za rok 2014 vyloučil správce daně 13 % výdajů, za rok 2015 vyloučil 38 % výdajů a za rok 2016 vyloučil 37 % výdajů. Vyloučené výdaje dle žalovaného nepředstavují podstatnou část účetnictví, což by byl možný důvod pro stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, nebo usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Daň tak bylo nutné stanovit dokazováním, které je primárním způsobem stanovení daně (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).

Podstatný obsah správního spisu

16. Dne 16. 10. 2017 správce daně zahájil daňovou kontrolu žalobce v rozsahu všech rozhodných skutečností pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za roky 2015 a 2016 a též DPH za všechna zdaňovací období těchto kalendářních let s výjimkou měsíce srpna 2016.
17. V neveřejné části správního spisu jsou založeny úřední záznamy ze dne 7. 5. 2019 a ze dne 29. 5. 2019, které dokumentují místní šetření správce daně u různých, na obchodních operacích žalobce se nijak neúčastnících zemědělských podnikatelů, jejichž obsahem není záznam ohledání situace na místě šetření nebo něco takového, nýbrž výhradně jen položení 17 shodných otázek a odpovědi těchto podnikatelů (jejich agronomů, provozních techniků či ekonomů) za účelem ověření pracovních postupů v zemědělské výrobě, např. k tomu, zda se na poli používá těžká stavební technika, a pokud ano, v jakých situacích, zda dochází ke skladování sklizeného nebo vyčištěného obilí, nebo naopak k jeho odvozu do výkupu, k průběhu přípravy půdy a k průběhu sklizně apod. Lze též doplnit, že kromě žalobcem v podané žalobě zmiňovaných úředních záznamů je v neveřejné části též protokol z místního šetření ze dne 2. 5. 2019, opět zachycující položení shodných dotazů ještě dalšímu, třetímu zemědělskému podnikateli, opět nijak se neúčastnícímu obchodních operací žalobkyně, který však na dotazy odpovídal podstatně stručněji a méně konkrétně.
18. Dne 10. 7. 2019 správce daně přeradil z vyhledávací části do veřejné části spisu anonymizovaná znění úředních záznamů o místních šetřeních ze dne 7. a 29. 5. 2019, neboť je vyhodnotil jako důkazní prostředky.

19. Dne 17. 10. 2019 správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a stanovil mu lhůtu 20 dnů pro vyjádření. V prodloužené lhůtě se žalobce k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil dne 20. 12. 2019, přičemž namítl shodně jako v žalobě, že provedením výslechů v rámci místního šetření prováděného v nepřítomnosti žalobce, bylo neústavně zasazeno do jeho procesních práv.
20. Dne 19. 2. 2020 správce daně žalobci sdělil, že jeho námitky nepovažuje za důvodné, jelikož cestou místních šetření, jež nevyžadují účast daňového subjektu, si jen v rámci vyhledávací činnosti ověřoval, jaké jsou obvyklé pracovní postupy v oboru rostlinné výroby, a to v kontextu námítky žalobce, že správce daně nerozumí zemědělské činnosti.
21. Následně dne 20. 4. 2020 zástupci žalobce doručil zprávu o daňové kontrole. Na její str. 46 správce daně odkázal v souvislosti s hodnocením, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění v podobě přijetí služeb od dodavatele, který žalobci fakturoval provedení 127 hodin zemních prací bagrem Tatra UDS v době od 11. do 25. 1. 2016, na místní šetření provedené dne 7. 5. 2019 u daňového subjektu podnikajícího v rostlinné výrobě. Uvedl, že ověřoval, zda dochází k úpravě polí pomocí pracovních strojů, např. bagrů, a k zemním pracím na poli. Dle vyjádření dotazované osoby se jedná o nárazové, výjimečné činnosti, např. při opravách meliorací. Zemina se na pole naváží výjimečně, např. na stará hnojiště, aby se srovnala. Jedná se o finančně náročnou záležitost, proto se běžně v zemědělství nepoužívá. Dále dne 29. 5. 2019 správce daně provedl místní šetření u jiného daňového subjektu podnikajícího v rostlinné výrobě a též ověřoval, zda dochází k úpravě polí pouze pomocí zemědělských strojů nebo zda dochází k úpravě pole pomocí jiných pracovních strojů, např. bagrů. Dle dotazovaného se základní zpracování půdy provádí pomocí zemědělských strojů. Pomocí těžkých strojů, jako je např. Tatra UDS, se pole neupravuje. Zemina se na pole naváží, např. pokud byly provedeny meliorace (k čemuž musí být povolení) či liniové stavby nebo v případě poničení pozemku od zvěře. Jedná se o nahodilou činnost. V případě, že se na pole naváží ornice a zemědělec není vlastníkem, měl by mít povolení vlastníka. Na pole se přitom zaváží pouze ornice. Správce daně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud tvrdil, že prováděl zemní práce bagrem Tatra UDS. Kromě zmíněných místních šetření přitom na podporu svého závěru poukazyval i na skutečnost, že dodavatel nemá v evidenci vozidel evidováno žádné vozidlo, takže bagr by nemohl jet samostatně, ale cena za přepravu bagru fakturována nebyla, a dále že ač jednatel dodavatele tvrdil, že měl zaměstnance jen na dohody, nepředložil ani dohodu o provedení práce s tvrzeným řidičem, a že tedy zemní práce měla provádět osoba, se kterou dodavatel neměl uzavřen žádný pracovněprávní vztah. Na str. 160 a 161 zprávy o daňové kontrole pak správce daně zopakoval důvody oprávněnosti jeho procesního postupu uvedené ve sdělení ze dne 19. 2. 2020.
22. Následně dne 24. 4. 2020 správce daně vydal dodatečné platební výměry. Dne 25. 5. 2020 proti nim žalobce podal blanketní odvolání. Dne 1. 6. 2020 správce daně vyzval žalobce k odstranění vad odvolání. To pak dne 1. 7. 2020 žalobce doplnil. V obecné rovině závěry správce daně označil za spekulativní a vycházející z neznalosti věci, hodnocení důkazů považoval za selektivní. I v odvolání žalobce zopakoval námitku skrytého výsledku svědků při místních šetření u jiných daňových subjektů podnikajících v rostlinné výrobě včetně odkazu na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.
23. Dne 16. 6. 2022 žalovaný vydal **napadené rozhodnutí** (doručeno bylo zástupci žalobce dne 21. 6. 2022) a uvedl v něm, že zásadní bylo, zda žalobce prokázal, že uplatněné výdaje 1 721 566 Kč za rok 2014, 5 033 858 Kč za rok 2015 a 6 312 230 Kč za rok 2016 byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Správci daně vznikly pochybnosti o množství nakoupených pohonných hmot. V roce 2014 žalobce uplatnil do zdanitelných výdajů za nákup pohonných hmot celkovou částku 2 030 933 Kč, v roce 2015 1 803 405,54 Kč a v roce 2016 1 788 980,41 Kč. Při zahájení daňové kontroly žalobce uvedl, že nemá zaměstnance a ekonomickou činnost vykonává se syny. Předložil knihy jízd k osobním automobilům Audi A6 a BMW, technické průkazy ke strojům (7 traktorů, 3 nákladní vozidla, kombajn, bagr, manipulátor). Ke knihám jízd správce daně zjistil, že obsahují neúplné údaje o pracovních cestách (chybí stav tachometru, účel cesty) a jsou vedeny nečitelně. Ke strojům žalobce nedoložil evidenci ani jiné důkazní prostředky, z nichž by byla zřejmá spotřeba pohonných hmot.

24. K výzvě správce daně k odstranění pochybností žalobce uvedl, že osobní auto používal při práci na polích. Bagr pracoval na stavbách a jeho spotřebu lze vypočítat dle faktur. K bagru a nakladači sdělil spotřebu 10 l/hod. K ostatní technice uvedl, že spotřebovává pohonné hmoty od společnosti SILMET. Spotřebu pohonných hmot a podklady, které se jí týkají, poskytuje každý měsíc celní správě. Ze součinnosti s celní správou správce daně zjistil, že dle výkazu nákupu a spotřeby nafty v zemědělské prvovýrobě žalobce v roce 2014 vykázal spotřebu 35 088 l a předložil faktury za nákupy v celkové výši 957 842 Kč. V roce 2015 vykázal spotřebu 35 650 l a předložil doklady v celkové výši 799 453 Kč. V roce 2016 vykázal spotřebu 37 268 l v celkové výši 923 655 Kč. Tyto částky správce daně osvědčil jako výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Dle svého vyjádření (protokol o ústním jednání ze dne 19. 2. 2019) žalobce pracuje též na stavbách s bagrem a nakladačem. Spotřeba činí 10 l/hod. Správce daně z faktur zjistil, že spotřeba v roce 2014 činila 487 l za 142 727 Kč, v roce 2015 celkem 150 l za 39 598 Kč a v roce 2016 celkem 981 l za 252 186 Kč. I tyto výdaje správce daně uznal.
25. K ostatním výdajům ale žalobce vyjma neprůkazných knih jízd nepředložil důkazní prostředky. Žalovaný zde odkázal na § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů a „*Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*“ (dále jen „*Pokyn GFŘ D-22*“), podle nějž musí evidence jízd obsahovat údaje o datu, cíli a účelu jízdy a ujeté kilometry. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce a stavu ujetých kilometrů k 1. lednu a k 31. prosinci. Žalobce tudíž neprokázal, že část uplatněných výdajů za pohonné hmoty sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jedná o výdaje za nákup pohonných hmot ve výši 930 364 Kč (z celkových 2 030 933 Kč) za rok 2014, 964 355 Kč (z celkových 1 803 406 Kč) za rok 2015 a 613 140 Kč (z celkových 1 788 980 Kč) za rok 2016.
26. Ke sporným výdajům od dodavatelů J. T. a společnosti IRON TRADE správce daně zjistil, že žalobce eviduje úhradu faktury č. 2015010 ze dne 1. 12. 2015 vystavené J. T. v celkové výši 3 894 000 Kč, přičemž je evidováno 2 670 000 Kč k roku 2015 a 1 194 000 Kč k roku 2016 za práce: montáž a oprava zemědělských strojů (1 412 000 Kč), sběr kamenní na polích (386 000 Kč), ořez stromů (916 000 Kč), pomoc při sklizni a čištění obilí, při uskladnění obilí a slámy (640 000 Kč) a pomocné zednické a pokrývačské práce (540 000 Kč). Úhrada je evidována v hotovosti v několika částkách. Dále společnost IRON TRADE, již je J. T. jednatelem, vystavila fakturu ze dne 31. 8. 2016, č. 2016008, ve výši 953 000 Kč (s položkami „*příprava mechanizace zemědělských strojů na žňovou sezónu*“ 297 660 Kč, „*práce s kombajnem*“ 221 430 Kč, „*odvoz obilí*“ 314 600 Kč, „*čištění obilí*“ 211 750 Kč a „*servis zemědělské techniky*“ 107 690 Kč); fakturu ze dne 30. 9. 2016, č. 2016009, za „*práce na poli, orba, příprava a zpracování půdy, servis zemědělské techniky*“ v celkové výši 550 000 Kč; a fakturu ze dne 31.

10. 2016, č. 2016010, v celkové výši 747 600 Kč („oprava nákl. Vozu LIAZ 150, střední oprava motoru a převodovky“ 421 322 Kč, „oprava nákladního vozu LIAZ 706“ 282 172 Kč a „oprava převodovky vozu LIAZ“ 201 102 Kč).

27. Žalobcem navržený svědek J. T. dne 9. 9. 2019 vypověděl, že nemá zaměstnance, ale 150 lidí na živnostenský list. Pro žalobce pracovali pouze J. L., J. S. a T. P. Živnostenské listy nepožadoval a dohoda byla ústní, neměl uzavřeny žádné smlouvy. Pánové L. a P. již nežijí. K opravám zemědělských strojů nic přesnějšího nevěděl – dělali, co bylo potřeba. Náhradní díly dodával on nebo je sehnali „kluci“. Sám pracuje v Kazachstánu nebo Rusku, v ČR bývá jen okrajově. Ke sběru kamení na polích uvedl, že „chlupci“ to zařizovali sami a odpracované hodiny si kontroloval žalobce. Cenu za hodinu dohodli kolem 200 Kč. K ořezu stromů uvedl, že netuší, kdo jej prováděl ani na kolika hektarech, přehled odpracovaných hodin nevedl a kalkulaci nemá. Hodinová cena byla 250 Kč a zahrnovala i nářadí. K pomoci při sklizni svědek také nemohl doložit, ve kterých dnech probíhala, ale dělalo se v sobotu i v neděli, jak žalobce potřeboval. Cena činila 250 Kč za hodinu. Svědek také nevěděl, kde docházelo k čištění obilí, jen mu bylo řečeno, že to má zahrnout do faktury. K pomocným zednickým a pokrývačským pracím uvedl, že to bylo na dvorku, kde byla špatná zeď, ale evidenci si nevedl. Svědek předložil svá daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2015 a 2016 a přislíbil předložit registraci k DPH.
28. Správce daně svědka vyslechl i jako jednatele společnosti IRON TRADE. Uvedl, že žalobci dodával lidi na pomocné práce při žních a na opravu strojů, techniky a objektů. Smlouvu neměli. Společnost IRON TRADE neměla vlastní zaměstnance a vše zajišťovali J. L., A. P. a J. S. Faktura č. 2016008 se týkala přípravy kombajnu a vozů za nákladňáky, údržby techniky, výměny maziv, kontroly ložisek, výměny gufer, kontroly kardanových spojů apod. Střední oprava techniky není náročná na díly, ale na práci a čas. Díly byly součástí ceny – u dražších dílů psali víc hodin. Manipulační techniku mu půjčuje přítelkyně, kterou odmítl identifikovat. Rozpis prací nemůže doložit, ale vše si pamatuje. Práce se prostě udělala a nebylo třeba dokumentů. K pracím na kombajnech neměl přehled odpracovaných hodin, cena činila 250 Kč za hodinu. K odvozu obilí nevěděl, odkud a kam bylo přepravováno. Něco k žalobci, něco na sušení, něco uskladnit, něco si bral nějaký odběratel. Vozil to traktory, evidenci nevedl, smlouvy a objednávky nesepisoval. K čištění obilí nevěděl podrobnosti, cena byla v hodinovce. K servisu zemědělské techniky uvedl, že servisoval průběžně, a rozpis prací nemá. K faktuře č. 2016009 na práce na poli, orbu, přípravu a zpracování půdy a servis zemědělské techniky v celkové výši 550 000 Kč uvedl, že tam jsou tři „kluci“ v hodinovce. Vlastně pronajímá lidi jako agentura práce. Odpracované hodiny neeviduje a doklady o zaměstnancích nemá. K faktuře č. 2016010 (oprava nákladního vozu Liaz 150, střední oprava motoru a převodovky, oprava nákladního vozu Liaz 706 a oprava převodovky vozu Liaz) uvedl, že oprava probíhala u žalobce na statku. Rozpočty nemá, dělalo se na hodiny.
29. Dne 5. 2. 2020 správce daně k návrhu žalobce vyslechl svědka J. S. Ten ale uvedl, že žalobce nezná. Zná J. T., ale rozešel se s ním cca v roce 2007, protože mu dlužil peníze. V předmětných letech pro něj nepracoval. Společnost IRON TRADE neznal. Měl živnost na vodoinstalatérství a topenářství, od 12. 1. 2015 je ale zaměstnán u K. G. A. P. a J. L. znal jako pracovníky J. T., ale informace má do roku 2007. Správce daně též ověřil, že J. S. byl v době let 2015 a 2016 zaměstnán u jiného zaměstnavatele s pracovní dobou od pondělí do pátku (7:00 – 15:30 hod.).

30. Žalovaný dále připomněl, že správce daně provedl kontrolní propoččet fakturovaných částek. Cena prací byla 200 Kč až 250 Kč za hodinu. Pokud by tři pracovníci dodržovali 8 hodinovou pracovní dobu, musel by každý v roce 2015 odpracovat 665 kalendářních dnů, resp. při 12 hodinové pracovní době 433 kalendářních dnů. Za rok 2016 byly faktury na jednotlivé měsíce a šlo by o 64 kalendářních dnů v srpnu, 37 dní v září a 50 dnů v říjnu. J. T. daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2015 a 2016 nepodal a taktéž se neregistroval k DPH, přestože částka přesáhla 1 000 000 Kč. Správce daně uzavřel, že žalobce nepředložil věrohodné důkazní prostředky a neprokázal, že by se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
31. Žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil, neboť ač na žádost žalobce provedl správce daně svědecké výslechy, žádný nedokazuje, že se práce staly tak, jak byly fakturovány. J. T. potvrdil vystavení faktur, ale téměř žádné práci nebyl přítomen. Ze tří uvedených pracovníků dva již nežijí a třetí spolupráci popřel. Cenu v „hodinovce“ správce daně jednoduchým výpočtem vyvrátil. Evidenci odpracovaných hodin si svědek nevedl, přesto věděl, kolik má fakturovat. U odborných prací tušil, nikoliv kontroloval, že pracovníci mají potřebná osvědčení. Všechny dohody byly ústní, přestože se jednalo o částky v řádu milionů Kč. Žalobce tak neprokázal faktickou realizaci služeb od J. T. ani od společnosti IRON TRADE.
32. Ve vztahu k dodavatelům F. J. a společnosti EKO solution žalovaný zrekapituloval, že žalobce eviduje za rok 2014 úhrady za pronájem haly a doplatek faktury č. Fa 112/2014 v celkové výši 576 000 Kč v hotovosti od dodavatele F. J. Za rok 2015 žalobce eviduje úhradu faktury č. 82-2015 „za dopravu obilí Tatrou 815“ ve výši 230 000 Kč a fakturu č. 121-2015 s totožným textem ve výši 215 000 Kč. Za rok 2016 žalobce eviduje fakturu č. 12-2016 „za naložení, odtažení a složení kolového traktoru“ ve výši 28 185 Kč, č. 19-2016 „za přepravu traktoru“ ve výši 6 510 Kč, č. 44-2016 „za dopravu, naložení a skladování obilí“ ve výši 242 000 Kč, č. 60-2016 „za dopravu obilí“ ve výši 216 000 Kč, č. 90-2016 „za dopravu zeminy“ ve výši 220 000 Kč, č. 122-2016 „za prodej zeminy a dopravu“ ve výši 188 000 Kč, č. 126-2016 „za výrobu dvou sklápěcích koreb“ ve výši 136 000 Kč, č. 128-2016 „za pronájem pozemku v areálu Trubín“ ve výši 192 000 Kč a č. 129-2016 „za pronájem nebytových prostor“ ve výši 175 000 Kč. Všechny doklady hrazeny v hotovosti.
33. Dále žalobce evidoval v roce 2015 faktury společnosti EKO solution, dnes zaniklé, již byl F. J. jednatelem. Faktura č. 2015-4 „zemní práce Tatrou 815 UDS“ ve výši 144 000 Kč, č. 2015-12 s totožným textem ve výši 127 000 Kč, č. 2015-26 „za zemní práce Tatrou 815 UDS, převoz ornice a hutnění“ ve výši 272 000 Kč, č. 2015-27 „za odvoz obilí Tatrou 815“ ve výši 230 000 Kč a č. 2015-51 „za zemní práce Tatrou 815 UDS, převoz ornice a hutnění“ ve výši 178 000 Kč. V roce 2016 faktury č. 2016-1 „za zemní práce Tatrou 815 UDS“ ve výši 127 000 Kč, č. 2016-8 s totožným textem ve výši 136 000 Kč, č. 2016-12 „za zemní práce a převoz zeminy“ ve výši 226 000 Kč, č. 2016-18 s totožným textem ve výši 122 000 Kč, č. 2016-28 „za terénní úpravy a převoz zeminy“ ve výši 258 000 Kč, č. 2016-38 „za terénní úpravy“ ve výši 90 000 Kč a č. 2016-45 s totožným textem ve výši 110 000 Kč. Všechny doklady byly hrazeny v hotovosti.
34. Žalovaný zrekapituloval, že žalobce při daňové kontrole předložil celoroční objednávku uzavřenou s F. J. na nákladní dopravu s cenou 500 Kč/hod. až 700 Kč/hod. za rok 2015 a s cenou 500 Kč/hod. až 1 000 Kč/hod. za rok 2016 se splatností v hotovosti. Jedná se o neurčité objednávky, z nichž nelze ověřit předmět plnění. Jiné důkazní prostředky žalobce nepředložil. Správci daně tak vznikly pochybnosti o výdajích. Žalobce uvedl, že

ekonomickou činnost vykonává sám nebo s pomocí synů a nemá v nájmu žádné objekty či prostory.

35. Na výzvu správce daně k prokázání uvedených výdajů žalobce reagoval vysvětlením, že F. J. odvážel obilí sám dle telefonické domluvy 2 auty. Dne 22. 3. 2018 správce daně F. J. vyslechl. Ten uvedl, že se s žalobcem zná 30 let, transakce domlouvali jen telefonicky a smlouvy nemají. Svědek má lidi na dohodu a pomáhá mu celá rodina. K fakturám na obilí potvrdil, že je vystavil a osobně přepravoval obilí z polí do žalobcovy stodoly a do haly, kterou žalobci pronajímá. Kolik tun převezl, neví, obilí se čistilo a pohonné hmoty zajišťoval žalobce. Cena byla hodinová. K faktuře za převoz traktorů nevěděl, odkud kam byly převáženy – asi do servisu, protože byly rozbité. Potvrdil převoz ornice, která se převážela z Trubína (od svědka) na žalobcovo pole. Zeminu vozil svědek, příp. jeho otec. Sklápěcí korby vyráběl M. K., který pracoval na dohodu. Cena dohodnuta ústně, asi pouze za práci. K pronájmu pozemku uvedl, že jej pronajímá za účelem parkování vozidel a strojů. Dále uvedl, že si nezapíše, kolik veze obilí a nepoužívá kilometry, protože má zóny na dopravu. V listopadu převážel obilí z Trubína do Králova Dvora. Stazky si ponechává, zákazníkům je nedává. Při žních jezdí sám, občas i více vozidly. Na kombajnu jezdí žalobce a synové. Zeminu si navozil ze staveb, když bagroval základy, a vozil ji na pole žalobce. Dále správce daně vyslechl F. J. jakožto jednatele společnosti EKO solution. Vypovídal obdobně jako při výslechu za sebe jakožto fyzickou osobu. Společnost neměla zaměstnance, pouze na dohody.
36. Správce daně také provedl místní šetření na adrese podnikání F. J., při němž svědek předložil doklady o zaplacení, které ovšem neodpovídají těm žalobcovým. Dle příjmových dokladů mělo dojít k přijetí úhrady svědkem až o 32 dnů dříve, než byly dle výdajových dokladů žalobce tyto finanční prostředky vydány. Na některých dokladech neodpovídaly ani částky. Při místním šetření svědek předložil též stazky k fakturám za dopravu. Dle stazek převážel obilí J. K. a F. J. st., třebaže dle žalobce je měl vozit svědek. Dále F. J. předložil dohodu o provedení práce mezi společnostmi EKO solution a J. K. S F. J. st. dohoda uzavřena nebyla. V dohodě je uvedeno, že rozsah prací nepřekročí 300 hodin v kalendářním roce a že odměna činí 4 500 Kč. Dle stazek měl J. K. při převozu obilí v červenci 2015 odpracovat 460 hod. bez bezpečnostních přestávek. Hodinová mzda by tak činila 9,78 Kč, ač minimální mzda činila 55 Kč/hod. Stazky se proto jeví nevěrohodné. Dle stazek měli řidiči (F. J., F. J. st. a J. K.) převážet obilí v rozsahu několika set hodin měsíčně. V červenci 2015 měl F. J. od 1. 7. do 28. 7. řídit 460 hodin, tj. každý den včetně víkendu 16 hodin bez bezpečnostních přestávek. Zároveň měl obilí převážet i J. K., taktéž 16 hodin denně bez bezpečnostních přestávek. K faktuře č. 121-2015 je doložena stazka, dle které měl od 2. 11. 2015 do 27. 11. 2015 jezdit nejen F. J., ale i F. J. st., většinou 10 hodin denně bez povinných přestávek. V květnu 2016 měl obilí převážet pouze F. J. 10 hodin denně a přitom pracovat na dvou strojích. V červenci 2016 měli jezdit F. J. i F. J. st., každý převážně 9 hodin denně bez povinných přestávek.
37. K tomu odkud a kam bylo obilí převáženo ze stazek vyplývá, že v červenci 2015 z Králova Dvora do Trubína F. J. aj. K. z Králova Dvora, Berouna, Křižátek a Levína do Králova Dvora a do Trubína. V listopadu 2015 měl obilí převážet F. J. z Trubína do Králova Dvora a zároveň měl F. J. st. dopravovat obilí z Králova Dvora do Trubína. V květnu 2016 takto převážel obilí mezi Trubínem a Královým Dvorem pouze F. J., v červenci 2016 bylo obilí sváženo z více míst do Trubína. Převoz obilí v jarních a podzimních měsících přitom žalobce a svědek neobjasnili.

38. Žalovaný pak zdůraznil zjištění správce daně, že žalobce v předmětných letech vystavoval faktury za prodej obilí a řepky pouze odběrateli AGRO Teplice. Tomu proto zaslal správce daně výzvu k poskytnutí údajů a společnost AGRO Teplice předložila vážní listky, dle kterých žalobce vozil obilí přímo této společnosti do skladů, ze kterých bylo obilí vydáváno dalším odběratelům. Obilí bylo naváženo od 18. 7. 2015 do 29. 7. 2015 a od 19. 7. 2016 do 19. 8. 2016 vozidly SPZ X, Y, Z, což jsou vozidla žalobce. Jako řidiči jsou uvedeni B., V., O., P. atd. Správce daně na základě toho dospěl k závěru, že v letech 2015 a 2016 nebylo obilí převáženo do haly v Trubíně a do stodoly v Králově Dvoře a nebylo tam ani skladováno. Skladování a prodej jiného obilí než pro AGRO Teplice pak žalobce nefakturoval. Svědectví F. J. je tudíž v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobce neprokázal faktickou realizaci služeb dodaných od F. J., a související výdaje tak nelze osvědčit jako výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
39. K fakturám č. 112/2014 a č. 129-2016 za pronájem haly v Trubíně žalobce předložil smlouvy ze dne 1. 1. 2014 a ze dne 1. 6. 2016 s tím, že v hale mělo být skladováno obilí. Před zahájením daňové kontroly správce daně provedl místní šetření dne 2. 4. 2015, ale v hale nebylo skladováno žádné obilí a nebyla zde ani zaparkována zemědělská technika. Totéž správce daně zjistil i dne 9. 4. 2018. Žalobce navrhl výslech F. J. a slíbil se vyjádřit do 26. 2. 2018, což neučinil. V reakci na výsledek kontrolního zjištění pak uvedl, že hala byla využita jako skladovací a překládací prostor pro zemědělskou produkci. V dubnu proto byla prázdná. I kdyby ale byla prázdná celý rok, není to důvod k vyloučení výdajů ze základu daně, protože je na úvaze daňového subjektu, aby počítal i s akutními případy, kdy bude potřebovat skladové prostory.
40. Žalovaný toto zhodnotil tak, že v případě dopravy obilí přímo odběrateli není potřebný pronájem skladovací haly. Správce daně přitom nezjistil jiné využití těchto prostor. Dále žalovaný ověřil, že žalobce v katastru nemovitostí na LV 2118 vlastní zastavěnou plochu a nádvoří s výměrou 2 169 m². Jedna z budov je rodinný dům a čtyři budovy jsou hospodářské. Správce daně též navštívil sídlo žalobce, kde žalobce parkoval zemědělské i stavební stroje. Dle žalovaného proto nebyla prokázána potřeba pronájmu dalších skladovacích a parkovacích prostor.
41. Žalobce dále zaevidoval v letech 2015 a 2016 zemní práce Tatrou 815 UDS za cenu 500 Kč a 1 000 Kč (za hodinu). K tomu uvedl, že na polích je někdy špatná svažitost, tak dojde k vyrovnání nebo odvodnění pozemku. Za EKO solution činnost vykonával jednatel F. J. Dne 22. 3. 2018 svědek F. J. potvrdil vystavení dokladů, ale neznal okolnosti případů, přestože se jednalo o několikaletou spolupráci a služby dosahovaly částky 2 mil. Kč. Dne 9. 4. 2018 svědek F. J. předložil ke každému jím vystavenému dokladu příjmové pokladní doklady a stazky. Správce daně v nich zjistil rozpory, protože data plateb na příjmových pokladních dokladech svědka neodpovídají výdajovým platebním dokladům žalobce. Jedna platba se uskutečnila bankovním převodem, ale dle svědka byla v hotovosti. Dle žalovaného tak správce daně pojal důvodné pochybnosti, zda se hotovostní platby vůbec uskutečnily. Ze stazek zjistil, že není patrný stav tachometru před odjezdem a po příjezdu. Odporují také tvrzení žalobce, že práce prováděl pouze F. J. Dle stazek je měli vedle něj provádět i T. M., V. Č., P. Š. a P. M. Dle svědka měla společnost EKO solution zaměstnance pouze na dohody o provedení práce. Dohoda s F. J., který měl největší podíl na zemních pracích, přitom doložena nebyla. Zaměstnancům měla náležet mzda 4 500 Kč, přičemž měli vykonat několik set hodin práce měsíčně. V roce 2016 měl např. P. Š. odpracovat 380 hodin, P. M. s válcem a nakladačem 228 hodin, T. M. s nakladačem 160 hodin a v roce 2015 120 hodin.

Žalovaný připomněl, že v roce 2015 činila minimální hodinová mzda 55 Kč a v roce 2016 58,70 Kč. Žalovaný zopakoval, že pracovníci měli odpracovat nepřiměřeně dlouhé směny. Ve vztahu k pracím na poli Na Ptáku poznamenal, že se nachází na území Berouna, avšak ve stazkách je Králův Dvůr. Vzhledem k chybějícím údajům o tachometru a hodinové mzdě tak správce daně správně považoval skutečnosti uvedené ve stazkách za nevěrohodné.

42. Správce daně rovněž ověřil, že společnost EKO solution nemá v evidenci žádné vozidlo. Stavební stroje tak nemohly jet po vozovce a musely být přepraveny jiným způsobem. Doprava strojů ale není na fakturách a žalobce ani svědek F. J. nedoložili, jak se těžké stroje (vibrační válec Stavostroj VV100, nakladač Locust 752) dostaly na pole. Žalovaný uzavřel, že k zemním pracím nemohlo docházet tak, jak tvrdil žalobce a svědek F. J.
43. K výrobě 2 ks sklápěcích koreb žalobce výdaje zaevidoval fakturou č. 126-2016 na částku 136 000 Kč. Žalobce k výzvě správce daně uvedl, že korbu vyráběl sám F. J. Dne 22. 3. 2018 ale F. J. v rozporu s tvrzením žalobce uvedl, že korbu vyráběl M. K. a dne 9. 4. 2018 předložil dohodu o provedení práce uzavřenou mezi ním jakožto zaměstnavatelem a M. K. Za práci mu náležela odměna 4 500 Kč. Svědek předložil prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob za rok 2016, ve kterém je M. K. uveden jako poplatník, avšak plátce uveden není. Dle zakázkového listu M. K. pracoval na výrobě koreb 272 hodin. Hodinová mzda by tak činila 16,55 Kč, ačkoliv minimální mzda v roce 2016 činila 58,70 Kč/hod. K návrhu žalobce správce daně dne 5. 2. 2020 vyslechl M. K. Ten uvedl, že v roce 2016 pracoval pro F. J. na základě dohody o provedení práce a vyráběl dvě korby pro nákladní automobil LIAZ. Uvedl, že korba se neudělá za 2 dny, tak byl třeba 3 dny, pak mohl jít pryč a pak zase 3 dny. Výroba korby trvá třeba týden, pracoval na nich sám. Korby vyráběl u F. J., odpracované hodiny neevidoval.
44. Správce daně přitom zjistil, že předložené „*Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na tiskopise 25 5457 Mfin 5457 – vzor č. 26*“, které měl M. K. podepsat v roce 2016, muselo být podepsáno později. Tiskopis je totiž z roku 2018, v roce 2016 byl platný vzor č. 24. M. K. měl dohodu o provedení práce na 300 hodin ročně a dle zakázkového listu výroba korby probíhala 272 hodin od 3. 11. 2016 do 22. 12. 2016. M. K. přitom uvedl, že pro F. J. pracoval v průběhu roku dle potřeby. Délka výroby vůbec neodpovídá tvrzení, že se korba vyrobí třeba za týden. Výrobní postup svědek odmítl popsat, placen byl v „hodinovce“, ale nevedl evidenci. F. J. ani na zaměstnance M. K. nevykazoval jakékoliv výdaje.
45. Dle faktur žalobce vynaložil na výrobu 2 koreb 164 560 Kč (tj. 82 280 Kč za kus) bez materiálu. F. J. nevěděl, kdo dodával materiál, částka byla asi za práci. Korby měly být pro dva nákladní automobily LIAZ (zaregistrované dne 4. 9. 1986 a dne 4. 7. 1989). Správce daně na internetu přitom zjistil, že za nižší cenu lze pořídit obdobné vozidlo včetně korby. Svědeckou výpověď M. K. také nelze označit za důkaz, jak došlo k výrobě 2 ks koreb pro žalobce. Podle žalovaného tento svědek totiž neosvědčil, že by k výrobě dvou koreb došlo tak, jak je uvedeno v dokladech. I pokud by vyrobené korby existovaly, nejednalo by se o výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, jelikož v souladu s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů by se jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.
46. Žalovaný navíc připomněl, že správce daně kontrolou daňové evidence zjistil, že v roce 2014 byla provedena „dotace pokladny“ na základě příjmových pokladních dokladů č. P/10/3, č. P/19/1 a č. P/33/1 v celkové výši 4 904 463 Kč, v roce 2015 byla provedena „dotace

pokladny“ pokladním dokladem č. P/56/1 ve výši 3 090 000 Kč a v roce 2016 byla provedena „dotace pokladny“ doklady ze dne 15. 1. 2016, č. P/1/1, ze dne 15. 10. 2016, č. P/40, ze dne 15. 12. 2016, č. P/54, a ze dne 31. 12. 2016, č. P/57, v celkové výši 4 366 619 Kč. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání, zda byly finanční prostředky řádně zdaněny. Žalobce uvedl, že si peníze musel půjčit a přiložil kopie 4 dlužních úpisů. Na základě dlužního úpisu ze dne 3. 4. 2015 R. H. půjčil žalobci 2 000 000 Kč a dne 8. 9. 2015 další 1 000 000 Kč. Na základě dlužního úpisu ze dne 10. 8. 2015 H. V. půjčila žalobci 500 000 Kč a dne 20. 10. 2015 dalších 500 000 Kč a všechny úpisy byly splatné k 31. 12. 2017.

47. Dne 11. 4. 2018 svědek R. H. potvrdil poskytnutí půjčky 3 000 000 Kč v hotovosti s tím, že půjčka byla bezúročná, ale předání peněz si nepamatoval. Dosud nedošlo ke splacení půjčky. Svědek uvedl, že průběžně investuje, příjem měl z prodeje majetku, dědictví, darování či soudního vyrovnání. Dne 12. 4. 2018 svědkyně H. V. potvrdila poskytnutí půjčky 1 000 000 Kč v několika splátkách v hotovosti s tím, že vždy má doma nějaké peníze. Smlouva nebyla uzavřena a půjčka byla bezúročná. Půjčka dosud zůstává nesplacena. Správce daně z daňových přiznání za rok 2015 a 2016 přitom zjistil, že H. V. uplatnila odečet úroků z úvěru na bydlení a že splácí dva úvěry. K rokům 2016 a 2014 žalobce uvedl, že si půjčil peníze, ale poskytovatele půjčky nechce jmenovat.
48. Správce daně v návaznosti na to dospěl k závěru, že k dotaci pokladny v celkové výši 12 361 082 Kč nikdy nedošlo. Jedná se jen o fiktivní vklady k úhradě fiktivních faktur. Žalovaný ve shodě s ním uzavřel, že žalobce neprokázal zdroj finančních prostředků do pokladny. Svědek R. H. uvedl, že peníze průběžně investuje. Poskytnutá půjčka ale byla bezúročná a on nevrácení nijak nesankcionoval. Nevěrohodné je i svědectví H. V., protože sama splácí s úroky, ale poskytla bezúročnou půjčku, jejíž nesplacení nesankcionuje. K ostatním finančním prostředkům 8 361 082 Kč navíc žalobce odmítl uvést zdroj. Dle žalovaného tak k dotaci pokladny nikdy nedošlo. Vklady sloužily jen k dorovnání mínusové pokladny, jejíž záporný zůstatek vznikl úhradou fiktivních plnění od dodavatelů J. T., F. J. a společností IRON TRADE a EKO solution.
49. Dále žalovaný dodal, že správce daně doměřil i drobné výdaje doložené nečitelnými doklady nebo zaúčtované omylem a nezahrnuté příjmy ve výši 943 023 Kč, o něž ovšem není veden spor.
50. Žalovaný uzavřel, že je rozhodující § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt má právo na odečet výdajů, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Výdaj musí mít bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost. Prokazování výdaje je záležitostí dokladovou, ale je třeba se také zabývat, zda deklarovaný stav odpovídá skutečnosti. Žalobce nebyl schopen předložit důkazy, zda a jakým způsobem k plnění došlo. Jestliže daňový subjekt sníží základ daně výdaji, je povinen toto tvrzení prokázat [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].
51. Pokud jde o odvolací argumentaci, žalovaný žalobci vytknul, že nespecifikoval, v čem spatřuje nesprávnost závěrů správce daně, který v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně jeho tvrzení, čímž na žalobce přešlo důkazní břemeno. Žalobce navrhl pouze výsledky J. T., F. J. a M. K., které ale neprokázaly jeho tvrzení.
52. K námitce, že proběhl skrytý výslech svědků, žalovaný vysvětlil, že se jednalo o opatření nezbytných informací v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 daňového řádu, konkrétně o nezbytné vysvětlení ve smyslu § 79 odst. 1 daňového řádu. Vyhledávací činnost

provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž sám žalobce namítal, že správce daně nerozumí zemědělství. Správce daně si proto od nezávislých subjektů opatřil informace z oblasti zemědělství, čímž ovšem neprovedl výslech svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Správce daně navíc umožnil žalobci seznámit se s výsledkem této vyhledávací činnosti a tyto informace nepoužil jako důkazní prostředky, ale pouze pro dokreslení skutečnosti. Odkaz na náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, je proto nepřiléhavý. K námitce, že správce daně selektivně vybíral svědky, žalovaný již popsal, z jakých důvodů nemohly být tyto výpovědi osvědčeny jako důkazy o faktickém plnění v souladu s doklady.

53. K esenciálním výdajům žalovaný shodně jako ve vyjádření k žalobě odkázal na judikaturu NSS, z níž dovodil, že předpokladem uznatelnosti esenciálního nákladu je kumulativní splnění pěti podmínek: 1) je prokázáno faktické uskutečnění plnění; 2) vazba výdaje/příjmu na nezpochybněné příjmy/výnosy; 3) vynaložení výdaje ve zdaňovacím období; 4) plnění za výdaj/náklad považuje zákon; a 5) jedná se o nezbytně nutný výdaj/náklad, bez kterého by nebylo možné dosáhnout příjmů. U většiny výdajů ale žalobce neprokázal jejich uskutečnění (1. podmínka) a v případě pronájmu haly a nebytových prostor a výroby 2 ks koreb nebyla prokázána spojitost s příjmem (2. podmínka). Také v případě neuznané části výdajů na pohonné hmoty žalobce neprokázal, že tato část sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Prokázané výdaje na pohonné hmoty byly ve výdajích ponechány, ale u vyloučených výdajů nebyla naplněna ani podmínka 5). Nebyly ani splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně totiž kromě zpochybněných faktur, zjednodušených daňových dokladů a v roce 2016 omylem nezaevidovaných příjmů nenalezl žádné závažné pochybení v předložené daňové evidenci. Žalovaný proto neshledal, že by se v případě vyloučených výdajů jednalo o esenciální výdaje, které by musely být zohledněny v rámci stanovení daně podle pomůcek. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost tvrzení doložit.

Posouzení žaloby

54. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto vyjádřil souhlas a žalobce na výzvu soudu ve stanovené lhůtě s takovým postupem mlčky též souhlasil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. Dne 27. 4. 2023 nejprve soud usnesením č. j. 54 Af 12/2022-35 podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušil řízení do doby, než rozšířený senát NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 296/2020 rozhodne o otázce, zda je správce daně povinen uznat tzv. esenciální výdaje. Jelikož rozšířený senát NSS o této otázce rozhodl v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, odpadl důvod přerušení řízení. Soud proto prvním výrokem podle § 48 odst. 6 s. ř. s. rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.
56. Pokud jde o věc samu, soud ve vztahu k úvodu podané žaloby, kde žalobce jen obecně konstatuje, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími důvody a některé odvolací důvody chybně vyložil, žalobce upozorňuje na to, že takové konstatování nesplňuje základní náležitosti žalobního bodu. V tomto směru lze připomenout závěry rozšířeného senátu NSS

v usnesení ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS: „*Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.*“ Žalobce kromě odvolacího důvodu namítajícího, že se správce daně nezákonně opřel o zastřený výsledek svědka, žádný jiný odvolací důvod v textu žaloby blíže nespécifikuje a ani nespécifikuje, v čem snad mělo dojít k překroucení jeho odvolací argumentace. Takovými obecnými námitkami se tedy nemůže soud pro jejich absolutní nekonkrétnost a neuchopitelnost věcně zabývat.

57. Dále je třeba konstatovat, že žalobce v podané žalobě operuje zcela nesprávně s pojmem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Pouhý nesouhlas žalobce s právním názorem žalovaného není důvodem nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost představuje takovou vadu rozhodnutí, v důsledku níž soud ať již pro jeho nesrozumitelnost, nebo pro chybějící odůvodnění není schopen skutkové a právní závěry napadeného rozhodnutí podrobit soudnímu přezkumu, neboť objektivně nejsou z jeho obsahu (a to ani s přihlédnutím k jeho kontextu a obsahu správního spisu) seznatelné. Naopak, je-li názor žalovaného na konkrétní spornou otázku z napadeného rozhodnutí patrný, ale tento názor není v souladu s právními předpisy, může se jednat jen o vadu nezákonnosti. O nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí se však v takovém případě nejedná, ta by zde totiž mohla nastat nanejvýše jen jako druhotný důsledek, pokud by na základě zákonem předpokládaného postupu měla být určitá otázka v napadeném rozhodnutí řešena, avšak žalovaný ji právě v důsledku svého nezákonného právního či skutkového závěru neřešil. K několikrát v textu žaloby zmíněné námitce nepřezkoumatelnosti tak lze jen uvést, že odvolací námitkou zastřeného svědeckého výsledku se žalovaný konkrétně zabýval a vyjádřil se k ní zřetelně, takže soudu nic nebrání sdělené důvody posoudit co do jejich zákonnosti. Jiné okolnosti, ve vztahu k nimž by napadené rozhodnutí mělo být nepřezkoumatelné, žalobce opět konkrétně nespécifikuje, a v tomto směru tak námitka nepřezkoumatelnosti ani není řádně uplatněným žalobním bodem (byť samozřejmě v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů se přezkoumatelností napadeného rozhodnutí soud musí zabývat i bez námitky).

K námitce zastřeného výsledku svědka

58. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobce namítá, že správce daně provedl skrytý výsledek svědka, je nejprve nutné vyjasnit, kdo je v daňovém řízení vlastně svědkem.
59. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu je povinna každá osoba vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.
60. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2 Afs 30/2004-51, č. 1283/2007 Sb. NSS, „*[d]ůkaz svědeckou výpovědí slouží ke zjišťování skutkových okolností, a ne ke zjišťování subjektivních názorů na konkrétní problematiku, popř. k zajištění odborného posouzení konkrétních skutečností (§ 32 odst. 1 správního řádu a § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*“ Právní nauka i judikatura pak ve všeobecné shodě považují za

svědka fyzickou osobu, která vypovídá o tom, co zažila vlastními smysly, nikoliv o svých odborných znalostech nebo zkušenostech.

61. V projednávaném případě soud z úředních záznamů o místních šetřeních správce daně u jiných subjektů zabývajících se rostlinnou zemědělskou výrobou ve dnech 2. 5. 2019, 7. 5. 2019 a 29. 5. 2019 ověřil, že v každém případě byla odborným zaměstnancům daného subjektu předložena totožná sada následujících 17 otázek z oblasti zemědělství: 1. „Popište správci daně, jak probíhá příprava půdy a následně sklizeň obilí nebo řepky.“, 2. „Jezdí nákladní auto po poli spolu s kombajnem nebo je zaparkováno na okraji pole a kombajn vždy přijede vysypat svůj obsah do takto zaparkovaného nákladního vozidla?“, 3. „Po sklizni obilí se zrno vozí rovnou do výkupu nebo se vozí do skladu?“, 4. „Dochází ze skladu dále k čištění obilí?“, 5. „Popište, jak probíhá čištění obilí.“, 6. „Převáží se vyčištěné obilí do výkupu nebo opět do skladu?“, 7. „Popište, jak dochází k úpravě pole. Upravuje se pole pouze pomocí zemědělských strojů nebo dochází k úpravě pole pomocí jiných pracovních strojů, např. bagr, auto se lžící atd.?“, 8. „Dováží se na pole zemina, aby se vyrovnaly nerovnosti na poli? V případě, že ano, v jakém množství.“, 9. „Provádí se na poli zemní práce, v případě že ano, v jakém období dochází k těmto zemním pracím? Kolik hodin je přibližně potřeba na tyto zemní práce?“, 10. „Převáží se na poli ornice nakladačem, např. LOCUST? V případě, že ano, uveďte, z jakého důvodu a v jakém rozsahu?“, 11. „Hutní se na poli stavebním válcem? Např. nájezdy na pole? Kolik hodin přibližně trvá takto zpevnit jeden nájezd?“, 12. „V jakém období dochází k hutnění těchto nájezdů?“, 13. „Hutní se na poli i jiná místa než nájezdy? Případě, že ano, z jakého důvodu a v jakém rozsahu.“, 14. „Kolik je přibližně spotřeba nafty na 1 ha?“, 15. „Vykazujete spotřebu nafty pro Celní úřad?“, 16. „Jakým způsobem probíhá vykazování spotřebované nafty pro Celní úřad? Jak evidujete spotřebu takovéto nafty?“, 17. „Jízdy osobního vozidla na cestu na pole, zařizování záležitostí týkající se zemědělství, atd. v případě, že osobní auto je na naftu – tankujete z cisterny (čerpací stanice), která slouží pro zemědělství, nebo jezdíte tankovat k jiné čerpací stanici?“
62. Správce daně tedy neprováděl zapovězený skrytý výslech svědka ve smyslu žalobcem citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, protože se dotazovaných daňových subjektů neptal na okolnosti, které v souvislosti s činností žalobce nebo jeho dodavatelů zažily a vnímaly svými vlastními smysly, nýbrž si pouze v obecné rovině zjišťoval, jak vypadá běžná praxe v zemědělství. S ohledem na okolnosti případu soud považuje takovýto postup správce daně za správný a přípustný, protože v opačném případě by správce daně musel provádět daňovou kontrolu u podnikatele v oblasti zemědělství bez základní orientace v tomto oboru, nebo by musel obstarávat odborná vyjádření a znalecké posudky (či dle žalobce svědecké výsledky) ke skutečnostem, jež nad rámec běžných oborových znalostí žádnou zvláště odbornou povahu nemají. Správce daně si nepochybně může alespoň podpůrně „zmapovat terén“, aby si dokázal vyhodnotit obvyklost či naopak neobvyklost tvrzených zdanitelných plnění v kontextu běžné praxe v konkrétním odvětví podnikatelské činnosti a dle toho promyslel svůj další procesní postup. Dotazované osoby proto toliko podávaly vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu, na jejichž podkladě teprve správce daně zvažoval pravděpodobnou pravdivost tvrzení žalobce a potřebu provedení plnohodnotných důkazních prostředků.
63. Podle § 79 daňového řádu správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem (odst. 1). Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (odst. 2).

64. Proč takové omezení platí a jaké má důsledky, vysvětluje např. NSS v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, kde uvádí: „*Vyjádřením osob dotazovaných při místním šetření nebyl žalobce přítomen, nemohl jim klást dotazy, tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to § 8 zákona o správě daní a poplatků vyžaduje u svědků. Tyto skutečnosti vylučují možnost použití jejich vyjádření jako důkazu svědeckou výpovědí. Vyjádření těchto osob tak nebylo možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud však nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení (dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k ‚mapování terénu‘, o němž bylo pojednáno u cíle místního šetření. Naopak v nynější věci by byl problematický stav, kdyby byly při popisu skutkového stavu v rozhodnutí použity informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což v nynější věci není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka.“ Tyto závěry jsou přílehlivé i na právní úpravu v daňovém řádu, jelikož limity použití vysvětlení a dalších podkladů získaných bez účasti daňového subjektu jsou obdobné jako v dřívější právní úpravě.*
65. V tomto směru je ovšem významné, že na informace získané při místních šetřeních bez účasti žalobce správce daně na str. 46 a 47 zprávy o daňové kontrole odkázal toliko podpůrně a obdobně tak učinil i žalovaný v odst. 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí k odvolací námitce žalobce. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně a žalovaný nepostavili své závěry o neprokázání uskutečnění přijatých plnění v podobě pořízení zemních prací od EKO solution a F. J. výhradně nebo především na zjištěních z těchto místních šetření, nýbrž zejména na celé řadě nesrovnalostí, které správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly při provádění dokazování. Žalovaný (ale i správce daně) poukazovali na odlišná data výdajových a jim korespondujících příjmových pokladních dokladů dodavatelů a žalobce, stejně jako na obecnost svědecké výpovědi F. J. a její rozpor s tvrzeními žalobce a konečně i na prakticky nemyslitelný nepoměr mezi rozsahem odvedených prací zaměstnanců dodavatele, kteří dle předložených listin měli údajně zemní práce provádět, a výší jejich vykázaných odměn. Z fakturovaných plnění též vyplývaly pochybnosti, jak by se na pole dostaly stavební stroje bez SPZ, když nebyla fakturována jejich přeprava, ale takové stroje se nesmí samy pohybovat po silnici. K tomu se přidávají ještě pochybnosti plynoucí z toho, že výkaz o provozu stroje (vibrační válec), jenž měl být použit k plnění zakázky, uvádí odlišné místo, než na němž měly práce probíhat (Králov Dvůr namísto Berouna), a že není ani jasné, proč by si žalobce pořizoval práce provedené cizím nakladačem, když sám takovým strojem disponoval. Tyto závěry, byť samy o sobě mohou být v individuálních případech vysvětleny a ještě nutně neprokazují, že se fakturované činnosti neuskutečnily, vyvolávají vážné pochybnosti o souladu fakturace se skutečností, a to zejména ve svém souhrnu. Bylo přitom na žalobci, aby tyto pochybnosti v daňovém řízení odstranil, jelikož jej tížilo související důkazní břemeno. Žalobce ovšem v podané žalobě tyto závěry správce daně v konkrétní rovině nijak nerozporuje.
66. I kdyby tedy snad správce daně porušil daňový řád a ústavní práva žalobce v souvislosti se zmínkou o zjištěních učiněných bez účasti žalobce v rámci dotazování jiných daňových

subjektů v průběhu místních šetření, taková nezákonnost by nebyla způsobitelná jakkoliv zpochybnit výsledné závěry o neunesení žalobcova důkazního břemene, jelikož ty mají dostatečný podklad ve zjištěních plynoucích z řádně provedeného dokazování. Jednalo by se tak o vady bez jakéhokoliv vlivu na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí a potažmo jím potvrzených dodatečných platebních výměrů.

67. Nado v tomto případě ani k nezákonnosti nedošlo. Správce daně i žalovaný totiž respektovali zákaz využití úředního záznamu o podaném vysvětlení jako důkazního prostředku (§ 79 odst. 3 daňového řádu), jelikož na úředních záznamech nepostavili žádné dílčí kontrolní zjištění, ale odkázali na ně jen jako na doplňující zjištění potvrzující a dále posilující již tak dostatečně závažné a žalobcem neodstraněné pochybnosti o uskutečnění sporných přijatých plnění. Patrné je to obzvláště z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které závěr o neprokázání uskutečnění zemních prací v odst. 101 až 108 odůvodnění výslovně činilo na základě jiných pasáží odůvodnění, než je odst. 148, v němž byly jako doplňující skutečnost zmíněny výsledky místních šetření ke zjištění obvyklé praxe v rostlinné výrobě.
68. Žalobcem rozporovaná místní šetření byla proto standardní vyhledávací činností správce daně ve smyslu § 78 odst. 1 daňového řádu („*Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zajišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“), kterou byl správce daně oprávněn provádět bez jakékoliv součinnosti se žalobcem, což výslovně připouští § 78 odst. 2 daňového řádu („*Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“). V souladu s § 65 daňového řádu proto tyto úřední záznamy zůstaly součástí vyhledávací části spisu, do které žalobce neměl a nemusel mít přístup. I tak ovšem správce daně postupoval vstřícně a dne 10. 7. 2019 žalobci zpřístupnil anonymizované verze úředních záznamů o místních šetřeních ze dne 29. 5. 2019 a 7. 5. 2019, jejichž obsah použil v rámci zprávy o daňové kontrole. Žalobci tím byla dána dostatečná příležitost tyto podpůrné informace rozporovat a přednést správci daně vlastní odborná tvrzení, což ovšem neučinil a setrval jen na formálních námitkách nepoužitelnosti těchto zjištění, jež však pro celkový závěr správce daně a posléze žalovaného nebyla nosná a rozhodující. První žalobní bod je tak zcela nedůvodný.

K hodnocení důkazů

69. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že žalovaný selektivně vybíral důkazy v neprospěch žalobce a důkazy v jeho prospěch ignoroval. Konkrétně tuto výtku vztáhl k výsledkům svědků F. J. a M. K., které jednoznačně hovořily v jeho prospěch, ale které měl žalovaný bezdůvodně odmítnout. Pro danou věc je podstatné, že se žalobce domáhá uznání výdajů, jež zahrnul do své daňové evidence, a má za to, že uskutečnění takových výdajů prokázal mj. zmíněnými svědeckými výpověďmi.
70. Podle § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.
71. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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.
72. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

73. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
74. Podle ustálené judikatury, zrekapitulované např. v rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. I když tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, 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. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
75. Pokud jde o hmotněprávní úpravu, podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
76. O daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 37/2011-68, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34).
77. Taková povinnost tížila žalobce i v tomto případě, kdy správce daně řadu žalobcem předložených účetních dokladů na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly účinně zpochybnil a v důsledku toho na žalobce v souladu s daňovým řádem přenesl důkazní břemeno. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že se přijatá plnění, v souvislosti s nimiž měl vynaložit sporné výdaje, opravdu uskutečnila, tj. že neexistovala jen na papíře, nýbrž reálně proběhla a právě za ně byly vynaloženy prostředky uvedené na výdajových dokladech, a to právě pro osoby, které jsou na daňových dokladech uvedeny. Eventuálně žalobce mohl upravit svá daňová tvrzení a popsat, jak ve skutečnosti jím uplatňované výdaje proběhly a prokázat tato svá upravená tvrzení. Ke změně tvrzení však

přistoupil, a proto bylo jeho povinností prokázat právě to, co bylo uvedeno v daňových dokladech.

78. Správce daně neodmítl důkazní prostředky navržené žalobcem tam, kde je fakticky bylo možné provést. Vyslechl tak i jím označené svědky. Pokud jde o svědecké výpovědi F. J. a M. K., s ohledem na obecnost uplatněné žalobní argumentace soud nepovažuje za nezbytné, jejich obsah podrobně rekapitulovat, ale postačí jejich obecné vyhodnocení. Žalobci lze pouze přisvědčit, že tito svědkové skutečně obecným způsobem potvrdili, že pro žalobce vykonali subdodavatelsky vykázaná plnění, a tedy vypovídali v jeho prospěch. Soud však musí po seznámení se s obsahem shromážděného důkazního materiálu ve správním spise přisvědčit žalovanému, že výpovědi těchto svědků byly v kontextu jimi uváděných skutečností, předkládaných dokladů a výpovědí jiných osob, nevěrohodné a s největší pravděpodobností lživé, takže na jejich základě nemohl správce daně ani žalovaný při hodnocení všech důkazů v jejich souhrnu v intencích § 8 daňového řádu dojít k závěru, že by bylo prokázáno přijetí sporných plnění. Soud považuje hodnocení těchto výpovědí žalovaným v napadeném rozhodnutí za příléhavé a ztotožňuje se s ním.
79. Lze tak jen znovu zopakovat, že se lišila data výdajových a jim korespondujících příjmových pokladních dokladů dodavatelů a žalobce, existovaly rozpory mezi obsahem svědecké výpovědi F. J. a tvrzeními žalobce a byl zde přítomen prakticky nemyslitelný nepoměr mezi rozsahem odvedených prací zaměstnanců dodavatele, kteří dle předložených listin měli údajně práce provádět, a výší jejich vykázaných odměn. Není ani jasné, proč by si žalobce pořizoval práce provedené cizími stroji, když sám obdobnými stroji disponoval. Také se ukázalo, pokud jde o vykazované skladování a převozy obilí mimo sezónu, že žalobce v podstatě ani neměl co skladovat a převážet (resp. v takových objemech), jelikož z příjmových dokladů vyplývalo, že úrodu dodal svým odběratelům již v době sklizně. Na nedůvěryhodnosti tvrzených výdajů se podepisuje i skutečnost, že žalobce by na příslušné výdaje ani neměl patřičné prostředky na pokladně, resp. za tímto účelem (aby pokladna nevykazovala – v realitě nemožný – záporný stav) tvrdil přijetí několika půjček, jejichž realizaci však reálně neprokázal, když buď odmítl identifikovat osoby, které je poskytly, nebo se po výsledku identifikovaných osob ukázala jejich tvrzení opět zcela nedůvěryhodná (šlo by o ztrátové půjčky a chyběla zde jakákoliv logická motivace, aby poskytovatelé půjček takto neekonomicky jednali, a dokonce vrácení půjček po jejich splatnosti ani nevymáhali).
80. V kontextu žalobních námitek soud považuje za potřebné poznamenat, že žalovaný žalobci nevytýkal neposkytování zákonem stanovené minimální mzdy či nedodržení povinných přestávek v práci, jelikož to by skutečně bylo odpovědností jeho dodavatelů a žalobce nebyl povinen dodržování takových předpisů u svých dodavatelů ani kontrolovat. Tyto údaje ovšem žalovaný zcela správně zmínil jako významné argumenty nasvědčující nepravdivosti výpovědi svědka F. J. (a potažmo i daňových tvrzení žalobce). Jestliže by zaměstnanci tohoto dodavatele museli pracovat extrémně dlouhé směny jen s minimálními přestávkami na odpočinek, nelze si dost dobře představit, že by tak činili za odměnu hluboce (a to řádově) pod výší minimální hodinové mzdy. Související propočty žalovaného tak ukazovaly na naprostou nedůvěryhodnost a pravděpodobnou *ex post* fabrikaci stazek a dalších dokladů, jež F. J. na podporu své výpovědi předložil. Obdobný význam má i zmínka žalovaného o předložení antedatovaného, patrně čistě jen pro účely podpoření výpovědi vyplněného formuláře prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě svědka M. K., která tohoto svědka usvědčuje z toho, že nevypovídal pravdu přinejmenším v této souvislosti. Jestliže přitom panují i nesrovnalosti mezi výpovědí tohoto svědka o práci

na zhotovení jedné korby v rámci jednotek dnů, zatímco byly účtovány stovky hodin, představuje neochota svědka popsat konkrétní pracovní postup při výrobě koreb jen další střípek do mozaiky ukazující, že jeho výpovědi nebylo možné věřit, a nemohla tak podpořit žalobcova daňová tvrzení. Soud tedy plně souhlasí se žalovaným a sdílí jeho přesvědčení, že ani výpovědi svědků F. J. a M. K. žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů. Žalobce přehlíží vzájemné rozpory mezi provedenými důkazy, které nedovolují uvěřit jejich obsahu. Žalobce tak neprokázal, že by sporným výdajovým dokladům v realitě odpovídalo skutečné přijetí fakturovaných plnění a že se vůbec udála jejich úhrada. Provedené dokazování naopak nasvědčuje tomu, že sporná plnění byla pouze fingována, aniž by měla oporu v reálném běhu věcí.

K námitce nezohlednění esenciálních výdajů

81. Ve třetím žalobním bodu žalobce vznesl námitku, že žalovaný nezohlednil daňově uznatelné výdaje, které prokazatelně musely vzniknout v souvislosti se žalobcovým podnikáním.
82. Jak již bylo zmíněno, podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů 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.
83. K otázce možnosti zohlednění esenciálních výdajů rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, uvedl, že výchozí úvaha judikatury požadující po správci daně přiznání tzv. esenciálních nákladů, jestliže práce či zboží, na které měly být deklarované výdaje vynaloženy, skutečně existují, a proto na jejich získání musely být určité minimálně objektivně nutné náklady poplatníkem reálně vynaloženy, „*je sice ekonomicky racionální, nicméně vyprazdňuje dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle které se výdaje odečtou ve výši prokázané poplatníkem, a zejména zcela obrací zákonnou koncepci daňového řízení založenou na břemenu tvrzení (§ 134 d. ř.) a břemenu důkazním (§ 92 odst. 3 d. ř.). Dalším důsledkem je i změna zákonem stanovené posloupnosti způsobů stanovení daně, jež primárně předpokládá stanovení správné výše daně na základě tvrzení daňového subjektu dokazováním, které vede správce daně (§ 92 d. ř.). Teprve nelze-li stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování, nastupuje náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek, a konečně, nelze-li daň dle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, může správce daně s daňovým subjektem výši daňové povinnosti sjednat (§ 98 odst. 4 d. ř.).“ Rozšířený senát tedy vyloučil, že by správce daně byl povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „*esenciální výši*“ a uzavřel, že „*[d]aňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.*“ Výklad rozšířeného senátu tedy nedává žalobci zapravdu – správce daně nebyl povinen zohlednit esenciální výdaje, jestliže žalobce neprokázal, že se deklarovaná plnění odehrála tak, jak bylo uvedeno na příslušných účetních dokladech, popř. alespoň tak, jak žalobce (byť i odchýlně od údajů na účetních dokladech) případně tvrdil. Lze ovšem dodat, že žalobci by nebylo možné přisvědčit ani v případě uznání platnosti doktríny esenciálních nákladů, jelikož u sporných výdajů nebyla na základě provedeného dokazování zpravidla ani jistota o reálnosti takového*

výdaje a jeho nezbytnosti, tak jak žalovaný přesně a výstižně uvádí v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

84. Co se týče žalobcem zmiňovaných dodávek od J. T. a jeho společnosti IRON TRADE, tímto obchodním případem se žalovaný zabýval v odst. 52 až 78 napadeného rozhodnutí. V odst. 76 napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal faktickou realizaci těchto plnění ať již od J. T. nebo od jeho společnosti IRON TRADE. Tento závěr žalovaného přitom není v podané žalobě rozporován vyjma poukazu na pojistnou událost a s ní spojenou nutnost přeorání pole. Totéž platí pro plnění od F. J. a jeho společnost EKO solution, jimiž se soud již zabýval ve vztahu k předcházejícím žalobním námitkám a které shledal nedůvodnými.
85. Žalobce v žalobě poukázal pouze na potvrzení od Agra pojišťovny ze dne 11. 3. 2018 (pod č. 23 ve veřejné části spisu správce daně) o tom, že v letech 2015 až 2017 nahlásil škody v celkovém rozsahu 82,03 ha přeorané a znovu oseté půdy. Dle sdělení pojišťovny: *„Klientovi byla schválena zaorávka poškozených a prohlédnutých ploch, jak podzimních škod (požerky slimáků), tak následně jarních škod (kombinace rizika mraz a požerky slimáků). (...) Klient, v těchto letech, hlásil i pojistné události krupobitím.“* Obsah tohoto potvrzení se nicméně netýká celé řady dalších plnění, která žalobce dle svých tvrzení přijal od shora uvedených podnikatelských subjektů: práce za montáž a opravu zemědělských strojů, sběr kamení na polích, ořez stromů, pomoc při sklizni a čištění obilí, uskladnění obilí a slámy, pomocné zednické a pokrývačské práce, pronájem skladové haly, převoz obilí.
86. Soud má tedy za to, že žalobce prokazatelně prováděl sezónní práce na poli. S touto činností se bezpochyby pojí i vznik daňově uznatelných (esenciálních) nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních s příjmů. Problém s daňovou uznatelností žalobcem poukázaných nákladů je však ten, že žalobce ani v daňovém řízení, ani v nyní podané žalobě neprokázal, že se tato plnění uskutečnila poddodavatelským způsobem ať již od jím uvedených podnikatelských subjektů J. T. a jeho společnosti IRON TRADE, nebo od F. J. a jeho společnosti EKO solution, popř. jakéhokoliv jiného podnikatelského subjektu. Jelikož celý případ provázejí dost podstatné pochybnosti o žalobcem vykázaných výdajích, rozhodně nelze vyloučit, že tato plnění byla ve skutečnosti realizována přímo žalobcem a jeho zaměstnanci, tj. že k tvrzenému plnění od žalobcových poddodavatelů vůbec nedošlo. Žalovaný ani správce daně přitom za celou dobu daňového řízení ani náznakem nezpochybnili daňovou uznatelnost těch nákladů, které žalobci vznikly v souvislosti s pracemi zajišťovanými jeho „kmenovými“ zaměstnanci a vlastními stroji.
87. Rozšířený senát NSS v odst. 45 usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, uvedl, že *„[j]inými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.“* Žalobce svá tvrzení nicméně v daňovém řízení nekorigoval a opíral se čistě o údaje v předložených fakturách sporných dodavatelů, aniž by však byl schopen přesvědčivě prokázat, že taková plnění přijal a uhradil. Podanou žalobou pak již nelze nedostatek důkazní aktivity žalobce v daňovém řízení dohnat. Jelikož rozšířený senát NSS nepřipustil možnost stanovení esenciálních nákladů podle pomůcek, nelze v projednávaném případě vycházet pouze z velice obecného potvrzení

žalobce o tom, že prováděl práce na poli za účelem nápravy sezónních škod, a to navíc v situaci, kdy žalobce ani neprokázal, že tuto činnost nemohl provést svými zaměstnanci a stroji, ve vztahu k nimž mu byly vynaložené výdaje uznány jako prokázané. V souvislosti s neuznanými výdaji ve své podstatě ani nelze hovořit o esenciálních výdajích.

Závěr a náklady řízení

88. S ohledem na výše uvedené tedy soud uzavírá, že žádnému z uplatněných žalobních bodů nelze přisvědčit. Proto soud v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
89. O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšný žalovaný pak nemá v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. na náhradu nákladů řízení nárok, protože mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné další náklady nevznikly. Soud tudíž rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha 28. března 2024

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu