



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **To & Mi Vdf. spol. s.r.o.**, IČO: 44567677,
sídlem Pražská 2951, 407 47 Varnsdorf,
zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem,
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec 3,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15648/22/5200-11431-706481,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15648/22/5200-11431-706481, kterým byla zmínuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) ze dne 1. 6. 2020,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

č. j. 1496644/20/2513-50521-507006, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, kterým byla žalobkyni doměřena z moci úřední DPPO vyšší o částku 0 Kč, č. j. 1496715/20/2513-50521-507006, za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, jímž byla žalobkyni doměřena z moci úřední DPPO vyšší o částku 0 Kč, a č. j. 1496775/20/2513-50521-507006, za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, kterým byla žalobkyni doměřena z moci úřední DPPO vyšší o částku 0 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i nadepsané dodatečné platební výměry správce daně a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem podané žaloby shrnula skutkový stav a dosavadní průběh daňového řízení vedeného v projednávané věci. Následně namítla, že bylo napadené rozhodnutí vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž se žalovaný v úplnosti nevypořádal s námitkami, které žalobkyně vznesla v podaných odvoláních proti namítaným dodatečným platebním výměrům.
3. Daňové orgány dle žalobkyně v řešeném případě řádně nezjistily podstatné skutečnosti, když setrvale ignorovaly její argumentaci o tom, že účet XA slouží ke sledování výnosů. K tomu žalobkyně v průběhu vedeného řízení též předkládala důkazy o tom, jaké účetní operace byly na tomto účtu zachyceny (resp. k čemu daný účet sloužil). Žalovaný však v této souvislosti uzavřel, že skutečnost, že by na tomto účtu byly zachyceny právě fiktivně vykazované výnosy z trestné činnosti zaměstnankyně K., nebyla z těchto důkazních prostředků, resp. zápisů v účetním deníku nijak zřejmá. Žalobkyně přitom tuto skutečnost opakovaně popsala ve svých podáních ze dne 12. 9. 2019, 13. 2. 2020 a 14. 8. 2020. Daňové orgány ovšem chybně operovaly toliko s účtem XB. Dále žalobkyně poukázala na doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 13. 4. 2022, k němuž předložila i specifikované dokumenty (přílohy č. 1 až 6), ve kterých byl jasně vysvětlen způsob předmětného účtování. Žalovaný nicméně dle žalobkyně ponechal předložené dokumenty zcela bez reakce, ačkoliv příloha č. 1 znázorňující účty XA a XB a princip jejich použití a příloha č. 1b znázorňující podrobněji použití účtů XA a XB, byly dokumenty nové – tj. do té doby žalobkyní nepředložené. Podle žalobkyně měl tedy žalovaný za této situace poukázat na konkrétní nedostatky v předložených podkladech či sdělit, které účetní zápisy na účtu XB podle jeho názoru nemají vnitropodnikový charakter. Žalovaný ovšem na posouzení věci rezignoval, neunesl své důkazní břemeno a nadále opakoval pouze obecná tvrzení o blíže nespecifikovaných pochybnostech.
4. Jelikož úvaha žalovaného ve shora popsaném ohledu neměla oporu v předloženém účetnictví, nechala si žalobkyně ve věci zpracovat znalecký posudek ze dne 30. 6. 2022, č. 133/2022, z něhož dle jejího tvrzení jasně plyne oprávněnost jejích námitek, dle kterých v jejím účetnictví byly zachyceny fiktivně vykazované (tj. nereálné) výnosy, čímž došlo k nesprávnému stanovení základu daně, a žalobkyně tudíž byla oprávněna zjednat nápravu cestou dodatečného daňového přiznání dle § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně k tomu dále poukázala na vlastní výnosy a hrubý odhad čisté celkové marže ze směnářských obchodů, přičemž zmínila, že z důvodu tržních podmínek v daném segmentu a stavu konkurenčního prostředí by zvýšení rentability na úroveň cca 70 %, kterou dovozuje žalovaný v napadeném rozhodnutí, ve skutečnosti vedlo k dramatickému poklesu tržeb z důvodu neakceptovatelnosti ceny takové služby pro zákazníka. Tyto skutečnosti tak dle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rovněž dokládají, že prudký nárůst obrátů a výnosů byl dosažen pouze fiktivně – tj. trestnou činností zaměstnankyně K.

5. Daňové orgány poté nesprávně vyhodnotily i nenulové konečné zůstatky na účtu XB. Ty jsou s odvoláním na závěry poukazovaného znaleckého posudku způsobeny specifiky účtování, když u některých částek, jejichž výše mohla být modifikována na základě pohybů kurzu v období, po které tyto peníze nebyly evidovány na bankovních účtech či na podkladně, se nejednalo o částky konečné. Suma peněz, která nebyla připsána na bankovním účtu nebo pokladně, totiž byla po určitou dobu vystavena působení kurzových výkyvů. Zároveň dle žalobkyně platí, že výnosem je v takovém případě pouze rozdíl mezi měnovými kurzy. Žalovaný tak vyhodnotil skutečnosti vyplývající z účetnictví žalobkyně nesprávně, pokud tvrdil, že z jejího účetnictví nevyplývá, že by v něm bylo účtováno o předmětných výnosech. Chybné zjištění skutkového stavu pak dle žalobkyně vedlo k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, přičemž byl postup daňových orgánů v rozporu s § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu.
6. Podle žalobkyně správce daně též dostatečně nepopsal důvody neprůkaznosti jí předložených důkazů. Žalobkyně se proto nemohla dozvědět, co konkrétně považoval správce daně za neprokázané. V průběhu předmětného řízení se přitom žalobkyně pokoušela vyvrátit zcela abstraktní pochybnosti správce daně, který dostatečně nespecifikoval jím obecně tvrzené nedostatky, resp. tvrzení správce daně ohledně nedostatečnosti důvodů podání dodatečných daňových přiznání nebylo možno považovat za dostatečně konkrétní pochybnost správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 2 Afs 127/2009-68). Detaily stran uváděné nevěrohodnosti dodatečných daňových přiznání a pochybností týkající se účetnictví žalobkyně jí tedy správce daně nesdělil. Tím bylo porušeno také právo žalobkyně jako účastníka řízení na spravedlivé řízení ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně dále uvedla, že k prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu nebo pouhým zpochybněním jeho tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti. Pouhá neodůvodněná spekulace správce daně tak dle žalobkyně nemohla vést k přesunu důkazního břemena na daňový subjekt. Daňové orgány tedy dle žalobkyně v daném řízení postupovaly v rozporu se zákonem, jelikož nedodržely požadavky § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu.
7. V posuzované věci pak správce daně žádným způsobem nevysvětlil, z jakého důvodu nebyly provedeny žalobkyní navrhované svědecké výpovědi a místní šetření, v rámci kterého měla žalobkyně v úmyslu názorně vysvětlit účtování směnářských obchodů. Právě svědecká výpověď Ing. M. přitom podle žalobkyně byla klíčovou pro pochopení účtování o výnosech v jejím účetnictví. Žalobkyně tímto důkazním návrhem chtěla mj. prokázat soulad účtování s požadavky § 23 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Odmítnutí tohoto důkazního prostředku tedy ve svém důsledku vedlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu a nepochopení předmětu řízení správcem daně. Žalovaný následně, namísto odstranění těchto nesrovnalostí v napadeném rozhodnutí, pouze formálně doplnil zástupné důvody pro nevyhovění důkazním návrhům žalobkyně. Pokud však měly daňové orgány pochybnost o způsobu účtování žalobkyně, byly povinny tuto skutečnost ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu dostatečně prověřit. Dle žalobkyně tak žalovaný nebyl oprávněn na jedné straně dospět

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k závěru, že daňový subjekt neprokázal své tvrzení, a na straně druhé odmítnout provést důkazní prostředky, které daňový subjekt na prokázání těchto svých tvrzení navrhnul. Obdobná situace poté vyvstala i ve vztahu k navrženému místnímu šetření. Daňové orgány tudíž ve věci vycházely z nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu, jelikož nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhl jako nedůvodnou zamítnout. Po stručném shrnutí dosavadního průběhu projednávané věci a uplatněných žalobních námitek žalovaný setrval na svém právní názoru, že snížení výsledku hospodaření na ř. 162 dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017 nebylo provedeno v souladu s § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalovaný k tomu připomněl, že žalobkyně svá tvrzení o důvodu, který vedl k podání dodatečných daňových přiznání za řešená zdaňovací období, v průběhu daňového řízení několikrát změnila. V žalobě pak žalobkyně uvedla, že svá tvrzení měnila, jelikož jí nebylo zřejmé, co má prokazovat, neboť správce daně své pochybnosti vymezil pouze obecně. Tato argumentace je však dle žalovaného účelová, neboť správce daně své pochybnosti vymezil zcela konkrétně. Z výzvy k prokázání skutečností vydané pod č. j. 1933244/191 je tedy dle žalovaného zřejmé, že správce daně vymezil správní úvahu, která vedla ke vzniku důvodných pochybností ohledně úpravy výsledku hospodaření, přičemž pochybnosti ve výzvě řádně identifikoval a odůvodnil.
9. Žalovaný poté zopakoval, že dle předloženého účetnictví za roky 2015, 2016 a 2017 veškeré účetní zápisy zachycené na účtu XB reálně ovlivnily výsledek hospodaření vykázaný žalobkyní k rozvahovým dnům 31. 12. 2015, 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017, a nejednalo se tedy o účet bez vlivu na zisk, který by byl používán pouze k vnitropodnikovému účtování mezi jednotlivými středisky žalobkyně. Správce daně přitom netvrdil, že na účtu XB jsou účtovány výnosy z prodeje a odkupu valut. Dle předloženého účetnictví za roky 2015, 2016 a 2017 byly na tomto účtu zachyceny měsíční pohyby stavu peněz v uzavřených obalech (tj. peněz na cestě), nahlášené zaměstnankyní žalobkyně Mgr. Z. K., která se tímto způsobem snažila skrýt vědomé vytváření obchodní ztráty na směnném kurzu v rámci dealingové činnosti. O pohybu peněz v uzavřených obalech daňový subjekt v kontrolovaných zdaňovacích obdobích účtoval právě ve prospěch účtu XB (DAL) se souvztažným zápisem na účtu XC (MD). Výnosy, o které v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období 2015 až 2017 žalobkyně snížila výsledek hospodaření, pak musely být zachyceny na účtu XB, nikoliv na účtu XA. Částky vykázané žalobkyní na ř. 162 dodatečných daňových přiznání k DPPO za kontrolovaná zdaňovací období tak odpovídají rozdílu mezi konečným a počátečním stavem peněz v uzavřených obalech v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Ke snížení výsledků hospodaření na ř. 162 dodatečných daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017 o celkovou částku 95 960 580 Kč tak dle správce daně nebyl důvod, neboť žalobkyně o částky nahlášené Mgr. Z. K. jako peníze v uzavřených obalech snižoval výnosy na účtu XB (se souvztažným zápisem na účtu XC MD) vždy k poslednímu dni následujícího měsíce, a naposledy tak učinil účetním zápisem provedeným dne 30. 9. 2017 ve výši -103 087 680 Kč na základě účetního dokladu č. UVD 01-7-0000237, kterým vystornoval celou hodnotu stavu peněz v obalech, průběžně fiktivně deklarovanou jeho zaměstnankyní K. v letech 2014 až 2017.
10. S tvrzením žalobkyně, že se žalovaný žádným způsobem nevypořádal s důkazními prostředky, které doložila k doplnění odvolání, žalovaný nesouhlasil, přičemž odkázal na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odst. 127 až 144 napadeného rozhodnutí. Konkrétně přílohami č. 1 a 1b, které měly být zcela opomenuty, se pak žalovaný věnoval v odst. 139 napadeného rozhodnutí.

11. K žalobkyní předloženému znaleckému posudku žalovaný konstatoval, že jej žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila, přičemž v posuzovaném případě nebyly dány žádné důvody, proč žalobkyně nemohla předmětný znalecký posudek uplatnit dříve než v rámci podané žaloby. Z tohoto důvodu k předloženému znaleckému posudku dle názoru žalovaného není možno přihlídnout. Dále žalovaný zmínil, že žalobkyní nastíněný hrubý odhad čisté celkové marže ze směnářenských obchodů za roky 2015, 2016 a 2017 byl pouze v rovině tvrzení. Naproti tomu závěry správce daně měly oporu ve spisovém materiálu.
12. Stran námítky týkající se přenosu důkazního břemene žalovaný odkázal na obsáhlé vyjádření učiněné již v odst. 93 až 109 napadeného rozhodnutí. Doplnil, že žalobkyně unesla pouze primární důkazní břemeno, když správci daně za účelem prokázání svých tvrzení předložila účetnictví. Správce daně však ohledně věrohodnosti účetnictví vyjádřil důvodné pochybnosti, které řádně identifikoval a odůvodnil ve výzvě k prokázání skutečností, a právě touto výzvou bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Z obsahu dané výzvy bylo zároveň zcela zřejmé, že správce daně jasně vymezil správní úvahu, která vedla v posuzovaném případě ke vzniku důvodných pochybností stran úpravy výsledku hospodaření. Žalovaný se proto neztotožnil s obecným tvrzením žalobkyně v tom smyslu, že v projednávaném případě nebyly splněny zákonné podmínky pro přenesení důkazního břemene na její osobu. Daňové orgány tedy po žalobkyni nepožadovaly prokázání skutečností mimo sféru jejích možností, ale toliko prokázání správnosti a úplnosti jí tvrzených údajů týkajících se úpravy výsledku hospodaření. Žalovaný poté uvedl, že v řešené věci postupoval v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, a tudíž nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že bylo porušeno její právo na spravedlivý proces.
13. Žalovaný měl též za to, že v daném případě při dokazování a hodnocení důkazů k žádnému pochybení nedošlo, jelikož veškeré závěry daňových orgánů mají svůj podklad v obsahu správního spisu. Daňové orgány se tedy všemi důkazními návrhy žalobkyně řádně zabývaly. V případě neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu byl tento krok v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů rovněž řádně odůvodněn.
14. Podle žalovaného je pak odůvodnění napadeného rozhodnutí (resp. i dodatečných platebních výměrů) plně přezkoumatelné, když byla mj. jasně vymezena jeho správní úvaha, která vedla k vydání napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden, jakými skutečnostmi se zabýval, jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí, a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Nepřezkoumatelnost přitom dle žalovaného nelze zaměňovat se subjektivně pociťovanou nespokojeností žalobkyně s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí a výsledkem daňového řízení.

Replika žalobkyně včetně jejího doplnění

15. V replice ze dne 30. 8. 2022 žalobkyně setrvala na argumentaci uvedené již v žalobě. Následně citovala pasáž z výzvy k prokázání skutečností vydané pod č. j. 1933244/19, přičemž uvedla, že zde byla popsána především rekapitulace stavu peněz na účtu XB a dále zde bylo konstatováno, že správci daně vznikly pochybnosti o oprávněném snížení výsledků hospodaření. Samotná výzva žalobkyni zároveň byla formulována obecným způsobem: „*odstraňte pochybnosti správce daně a prokažte, že jste postupovali v souladu se zákonem o daních z příjmů*“. Správce daně tak dle žalobkyně vlastní pochybnosti ve výzvě řádně neidentifikoval a neodůvodnil, když pouze chybně shrnul výchozí stav účetnictví, na což Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyně během celého řízení upozorňovala a předkládala daňovým orgánům důkazy o tom, jaké účetní operace byly zachyceny na účtech XA a XB a k čemu tyto účty slouží.

16. Podle názoru žalobkyně dále nelze z judikatury Nejvyššího správního soudu dovozovat, že je dokazování v řízení před krajským soudem možné provést pouze v případě, že důkazy nemohly být navrženy v odvolacím řízení. Takový závěr by byl zcela v rozporu se zásadou plné jurisdikce rozhodování správních soudů. Předmětný znalecký posudek přitom potvrdil důvodnost námitek žalobkyně, které uplatnila již v průběhu daňového řízení. Znalecký posudek tedy nepřišel s žádnými novými důkazy či skutečnostmi, které by nebyly v předchozím řízení uplatněny. Dle poukazovaného znaleckého posudku pak účet XB bylo možno považovat primárně za účet zachycující vnitropodnikové pohyby majetku, jednotlivé záznamy na účtu XB nebyly relevantní pro výsledek hospodaření a zaúčtování částky minus 103 087 680 Kč na základě účetního dokladu č. UVD 01-7-0000237 na účtech MD XC/D XB ze dne 30. 9. 2017 nesnižovalo hospodářský výsledek. Znaleckým posudkem tak byla dle žalobkyně jednoznačně doložena oprávněnost její odvolací námitky o tom, že v jejím účetnictví byly zachyceny fiktivně vykazované (nereálné) výnosy, čímž došlo k nesprávnému stanovení základu daně, a žalobkyně tak byla oprávněna zjednat nápravu cestou dodatečného daňového přiznání dle § 141 odst. 2 daňového řádu.
17. Žalobkyně také uvedla, že v žalobě nenamítla, že by po ní daňové orgány požadovaly prokázat skutečnosti mimo sféru jejích možností, ale že vůbec nevysvětlily, jaké konkrétní skutečnosti požadují prokázat (resp. uplatnily toliko obecnou formulaci výzvy).
18. Dále žalobkyně popsala, že v případě navrhované svědkyně Ing. M. mělo dojít k upřesnění způsobu vedení účetnictví žalobkyně. Právě k němu totiž vyjádřil správce daně důvodné pochybnosti, přičemž tak vedení účetnictví představovalo klíčovou otázku pro celý předmět řízení. Daňové orgány poté nesprávně vyhodnotily klíčovou otázku vedení účetnictví, neboť při jejím hodnocení vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a vedení účetnictví žalobkyně nepochopily. Postup daňových orgánů byl tedy v posuzované věci nezákonný, jelikož v daňovém řízení nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů.
19. K otázce nepřezkoumatelnosti pak žalobkyně uvedla, že se jedná zejména o nedostatek důvodů rozhodnutí, který vyplývá z nesprávného a nedostatečného skutkového zjištění, o něž žalovaný opírá své rozhodovací důvody; pokud je možné vůbec hovořit o tom, že napadené rozhodnutí a platební výměry nějaké odůvodnění obsahují.
20. V doplnění repliky ze dne 15. 11. 2022 žalobkyně opětovně zmínila, že nelze akceptovat názor žalovaného, že v řízení před krajským soudem není možné přihlédnout k předloženému znaleckému posudku č. 133/2022, neboť by takový přístup neodpovídal zásadě plné jurisdikce. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28, v němž bylo potvrzeno, že správní soudy mohou v řízeních vycházet také z dokumentů, které vznikly či byly předloženy až po vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Podmínkou je, aby tyto dokumenty vycházely ze skutkového a právního stavu, který byl dán v okamžiku rozhodování správního orgánu. Žalobkyní předložený znalecký posudek přitom vychází ze skutkového stavu, který zde existoval již v době vydání napadeného rozhodnutí, a analyzuje skutečnosti, které byly daňovým orgánům známy. Předmětný znalecký posudek tedy dle žalobkyně naplňuje podmínky pro jeho použitelnost v soudním řízení.

Duplika žalovaného

21. Žalovaný v podané duplice, v návaznosti na obsah již uplatněné argumentace ve vyjádření k žalobě, zdůraznil, že žalobkyně přesvědčivým způsobem (resp. vůbec) nevysvětlila, proč nemohla předmětný znalecký posudek uplatnit už v odvolacím řízení, má-li aktuálně za to, že je kruciólní pro posouzení řešené otázky. Se závěrem žalobkyně, dle kterého je možné při soudním přezkumu správního rozhodnutí vycházet i z dokumentů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval, poté žalovaný v obecné rovině souhlasil, avšak současně upozornil na to, že v nyní projednávaném případě je třeba neopomenout zásadní specifika daňového řízení, která reflektují právě žalovaným dříve uvedené závěry.

Ústní jednání soudu

22. Při jednání soudu dne 26. 6. 2024 právní zástupce žalobkyně setrval na podané žalobě, přičemž zcela odkázal na její obsah, jakož i další vyjádření učiněná ve věci. Dále upozornil na to, že v projednávaném případě došlo ke zdanění fiktivních (nerealizovaných) výnosů žalobkyně, což nelze považovat za správné a spravedlivé. Zároveň označil trestnou činnost bývalé zaměstnankyně žalobkyně za skutečnost, kterou daňové orgány nijak nezpochybnil. K tomu pak zdůraznil, že v důsledku této trestné činnosti došlo ke zkreslení hospodářského výsledku žalobkyně, avšak tuto okolnost již daňové orgány odmítly reflektovat. Následně poukázal na účet XB, k jehož účelu žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila řadu podkladů, které nicméně daňové orgány řádně nevyhodnotily. Poté právní zástupce žalobkyně poukázal na obsah žalobkyní v soudním řízení předloženého znaleckého posudku, který vychází ze skutečností obsažených ve spisové dokumentaci, přičemž potvrzuje argumentaci žalobkyně uplatněnou v dané věci. Zdůraznil též námitku žalobkyně týkající se neprovedení svědecké výpovědi Ing. M., auditorky žalobkyně, a místního šetření v daňovém řízení, ačkoliv se tyto důkazní návrhy vztahovaly právě k relevantním otázkám stran vedení účetnictví žalobkyně. Závěrem právní zástupce žalobkyně zmínil, že žalovaný neporozuměl specifikům účtování žalobkyně, resp. si je nenechal žalobkyní vyložit.
23. Při tomtéž jednání pověřený pracovník žalovaného plně odkázal na dosavadní vyjádření ve věci a navrhl žalobu zamítnout. Zdůraznil specifika daňového řízení oproti „běžnému“ správnímu řízení, a to zvláště ve vztahu k důkaznímu návrhu žalobkyně – znaleckému posudku – v řízení před správním soudem. Zadaní takového znaleckého posudku totiž mělo být žalobkyní ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu provedeno už v daňovém řízení. Pověřený pracovník žalovaného k tomu doplnil, že není cílem soudního řízení nahrazovat činnost daňových orgánů. Neprovedení veškerých důkazních návrhů žalobkyně učiněných již v rámci řízení před daňovými orgány přitom bylo žalovaným řádně odůvodněno v napadeném rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

24. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

25. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Současně soud v projednávané věci připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobkyně, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za ni nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobkyně je povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121, nebo ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněné žalobní argumentace.
27. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala obecně v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s její odvolací argumentací. Blíže pak žalobkyně v tomto ohledu zmínila, že žalovaný ponechal jí předložené dokumenty zcela bez reakce, ačkoliv příloha č. 1 znázorňující účty XA a XB a princip jejich použití a příloha č. 1b znázorňující podrobněji použití účtů XA a XB, byly dokumenty nové – tj. do té doby žalobkyní nepředložené.
28. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu současně platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (zde dodatečných platebních výměrů) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.
29. Samotná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů. Důvody rozhodnutí lze totiž zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31 Ca 39/2005-70). Za nesrozumitelnost rozhodnutí judikatura správních soudů

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

považuje např. případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24), pro rozpor výroku s odůvodněním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78), či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda daňový orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení.

30. S odkazem na výše citovaná ustanovení daňového řádu soud dále konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníku řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, obsahuje takové vady skutkových zjištění, které utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde daňový orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je dále takové rozhodnutí, v němž daňový orgán zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek, resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74).
31. Pro účely nyní projednávané věci je též případným připomenout, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jako rozhodnutí odvolacího daňového orgánu nelze spatřovat tam, kde jeho odůvodnění postrádá odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku uplatněnou v odvolání. Vypořádání odvolacích námitek totiž může žalovaný provést také tak, že zaujme určitý právní názor a logicky jej opře o argumenty tento názor podporující, tj. předestře takový názor, který ve svém souhrnu vyvrátí námitky uplatněné v odvolání, přestože neposkytuje jednotlivé odpovědi na každou dílčí otázku (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36). K tomu soud zdůrazňuje i závěr plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, že „*není nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.*“ Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tak vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 122/2022-56). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má tedy místo zejména tehdy, opomene-li daňový orgán na námitku účastníka zcela (tj. i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

32. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také poznamenává, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29, či ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Za vadu rozhodnutí odvolacího (daňového) orgánu přitom nelze shledat ani to, pokud používá k odůvodnění svých závěrů stejnou argumentaci jako správce daně, jestliže ji v rámci právního posouzení shledá správnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 105/2018-41). V daném kontextu je poté třeba upozornit i na fakt, že napadené rozhodnutí je třeba vnímat komplexně, resp. řádně reflektovat jeho úplný obsah, a nikoliv bez dalšího selektovat či vytrhávat z kontextu jednotlivé skutečnosti v něm uvedené a tyto následně vykládat zcela izolovaně a nepřiléhavě.
33. Vycházejí ze shora uvedeného je tak v řešené věci třeba konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých skutkových zjištění žalovaný ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěru o něm dospěl. Ve světle značně obecné námitky žalobkyně týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav (viz str. 2 až 3 napadeného rozhodnutí). Následně (viz str. 3 až 5 napadeného rozhodnutí) zrekapituloval odvolací námitky žalobkyně uplatněné v rámci odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím. Dále popsal právní základ posuzovaného případu, resp. dotčená ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů, jakož i poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se otázky dokazování v daňovém řízení a odmítnutí důkazního návrhu (viz str. 5 až 8 napadeného rozhodnutí). Poté žalovaný konstatoval podstatu daného sporu a zabýval se již vlastním hodnocením věci (viz str. 8 až 13 napadeného rozhodnutí). Závěrem pak žalovaný obsáhle vypořádal jednotlivé v projednávaném případě uplatněné odvolací námitky žalobkyně (viz str. 13 až 35 napadeného rozhodnutí). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom z hlediska jeho přezkoumatelnosti nepochybně možné vysledovat úsudek žalovaného ve věci samé, přičemž je v dostatečné míře konkrétnosti konstatováno i to, proč žalovaný považoval žalobkyní vznesené odvolací námitky, a to v celém jejich komplexu, za nedůvodné. Žalovaný tak dle soudu srozumitelně a odpovídajícím způsobem popsal zjištění učiněná z žalobkyní předložených dokladů (zvláště z účetnictví), jakož i jednotlivá tvrzení žalobkyně vztahující se k těmto podkladům, a tyto skutečnosti poté zřejmým způsobem vyhodnotil (viz zejména odst. 34 až 52, 64 až 84, 114 až 117, 137 a 154 napadeného rozhodnutí). Stejně tak lze poukázat i na obsah zprávy o daňové kontrole správce daně ze dne 28. 5. 2020 (viz zejména str. 17 až 21 a 31 až 41).
34. V daném kontextu tedy nelze přisvědčit povšechnému tvrzení žalobkyně, že žalovaný ignoroval její argumentaci stran účtu XA, když lze odkázat zvláště na odst. 70 až 84, 139 a 151 až 154 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabýval právě argumentací žalobkyně a zjištěními vztahujícími se k tomuto účtu, a to ve světle dalších relevantních skutečností podávajících se z žalobkyní doloženého účetnictví. Rovněž tak soud nemohl souhlasit ani

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

s námitkou žalobkyně, že se žalovaný žádným způsobem nevypořádal s důkazními prostředky, které doložila k doplnění odvolání ze dne 13. 4. 2022. K tomu soud uvádí, že žalobkyní odkazované přílohy nadepsaného podání, stejně jako jeho vlastní obsah, byly žalovaným zjevně vyhodnoceny v odst. 127 až 144 napadeného rozhodnutí. Co se pak týče žalobkyní konkrétně odkazovaných příloh č. 1 (princip použití účtů XA a XB) a č. 1b (podrobný princip použití účtů XA a XB), které dle jejího názoru žalovaný zcela opomenul, pak je nutno uvést, že se jimi žalovaný výslovně zabýval v odst. 139 napadeného rozhodnutí.

35. Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tudíž napadené rozhodnutí dle hodnocení soudu netrpí. Ostatně zdejšímu soudu v této souvislosti ani nebylo zřejmé, jaké konkrétní odvolací námitky či tvrzení žalobkyně měly být žalovaným v řešeném případě opomenuty, když tyto žalobkyně v podané žalobě nijak blíže nespecifikovala (vyjma toliko odkazu na shora uvedené přílohy k podání žalobkyně ze dne 13. 4. 2022). V projednávané věci tedy soud takový zcela obecně uvedený deficit v postupu žalovaného, resp. v samotném odůvodnění napadeného rozhodnutí, nevyhodnotil.
36. Pro úplnost soud doplňuje, že žalobkyně v rámci povšechně uplatněného žalobního tvrzení týkajícího se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spíše než s absencí vlastních úvah žalovaného nesouhlasila právě s jeho vlastními závěry o důvodech, pro které bylo toto rozhodnutí vydáno. To však samo o sobě jistým způsobem svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného přitom není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti. K tomu je možno připomenout i závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169, že *„nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení.“* (srov. např. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49).
37. V tomto ohledu je rovněž třeba zmínit, že proti zevrubné argumentaci žalovaného ve věci samé obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí žalobkyně postavila značně obecné námitky, které ve většině uplatnila již v odvolacím řízení proti namítaným dodatečným platebním výměrům, aniž by tedy ve svém důsledku přednesla konkrétní argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Vzhledem k tomu tudíž soud aktuálně nehledal způsob pro alternativní či zcela originální vyjádření závěrů, které dostatečně popsal už žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud proto tam, kde se se závěry žalovaného shodnul, na tyto odkázal, popř. je stručně zopakoval (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, nebo ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88). Smyslem soudního přezkumu daňových rozhodnutí totiž najisto není stále dokola (podrobně) opakovat již jednou vyřčené (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43).
38. Soud se následně zabýval samotným jádrem žalobní argumentace, tedy námitkami týkajícími se jednak obecných východisek pro dokazování v daňovém řízení, a jednak zjišťování skutkového stavu v nyní posuzované věci, provádění důkazů a jejich hodnocení, jak už byla tato žalobní tvrzení shora rekapitulována. Nutno k tomu zmínit, že podstata řešeného sporu spočívá v prokázání a hodnocení skutečnosti, zda žalobkyně na ř. 162 dodatečných daňových přiznáních k DPPO za zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017 oprávněně uplatnila (vyčísila) jí uvedené částky nadepsané jako *„změna právní kvalifikace účtovaného trestného činu“*, v jejichž souvislosti následně požadovala vratky daně za nadepsaná Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(kontrolovaná) zdaňovací období, konkrétně za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 503 060 Kč, za zdaňovací období roku 2016 ve výši 6 308 760 Kč a za zdaňovací období roku 2017 ve výši 8 812 860 Kč a současně za toto období též uznat nově vykázanou daňovou ztrátu ve výši 2 166 368 Kč.

39. Pokud se jedná o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a rozsah skutečností, které jsou povinni prokazovat, tak z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jedná se o základní zásadu, která ovládá dokazování v daňovém řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). Jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2024, č. j. 4 Afs 283/2021-45, nebo ze dne 12. 3. 2024, č. j. 4 Afs 119/2022-47). Daňový subjekt přitom prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně.
40. Vzhledem k výše uvedenému je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen prokazovat, že se účetní případ uskutečnil jinak, než tvrdí daňový subjekt. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu sice plyne, že správce daně prokazuje „skutečnosti vyvracející“, to ovšem neznamená, že by měl vyvracet daňovým subjektem uváděnou skutkovou verzi. Zákon zcela jasně stanoví, že správce daně prokazuje toliko skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Nemusí tedy nutně prokazovat skutečnosti vyvracející pravdivost údajů uvedených v těchto dokumentech, potažmo skutečnosti vyvracející důkazy. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu tak není dán žádný důvod pro to, aby byl z užití pojmu „vyvracející“ dovozován jakýsi širší rozsah důkazní povinnosti správce daně, který by měl tudíž prokazovat něco více než „pouhé“ důvodné pochybnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). Neprokáže-li poté

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňový subjekt své daňové tvrzení, nemůže mu správce daně uznat z toho plynoucí daňovou výhodu, a to bez ohledu na to, jaký je skutečný (daňovým subjektem neprokázaný) stav věci.

41. V tomto ohledu lze též doplnit, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39, konstatoval, že „[o]dpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu tak nespočívá v tom, že by správce daně musel bezmezně aktivně pátrat po důkazech, jimiž by odstranil jakékoliv pochybnosti, nýbrž pouze v tom, že musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Zůstanou-li i poté nějaká tvrzení daňového subjektu neprokázaná, jdou tyto nedostatky k tíži daňového subjektu, jenž je v daňovém řízení stížen důkazním břemenem“ (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2016, č. j. 2 Afs 210/2014-39).
42. V návaznosti na výše popsané se zdejší soud ve věci nejprve zaměřil na žalobkyní tvrzené pochybení správce daně spočívající v tom, že dostatečně nepopsal důvody neprůkaznosti jí předložených podkladů, a tudíž se žalobkyně ze zcela abstraktních pochybností nemohla dozvědět, co konkrétně správce daně považoval za neprokázané. Podle žalobkyně tedy v řešeném případě nemohla neodůvodněná spekulace správce daně vést k přesunu důkazního břemene na její osobu.
43. Soud v této souvislosti uvádí, že k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt dochází typicky výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Taková výzva přitom musí být dostatečně konkrétní, přičemž v ní musí správce daně své pochybnosti vyložit tak, aby je daňový subjekt měl možnost v další fázi daňového řízení rozptýlit. Předmětná výzva proto nemůže toliko obecně konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, aniž by říkala cokoliv konkrétního (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 29. 1. 2010, č. j. 2 Afs 127/2009-68, nebo ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62). Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k danému účetnímu případu dalšími důkazy, popř. musí svá tvrzení korigovat.
44. Při posuzování přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt však nelze izolovaně vycházet jen ze samotné výzvy k prokázání skutečností. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu totiž správce daně nezavazuje k tomu, že může důkazní břemeno přenést zpět na daňový subjekt pouze výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu, byť se tak zpravidla děje. Možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021-58, v němž bylo zdůrazněno, že při řešení přenosu důkazního břemene nelze vycházet toliko z jednoho úkonu správce daně (výzvy), ale je nutno se zabývat tím, co následovalo. Klíčové tedy je, aby správce daně zpochybnil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a předložených listin, a zároveň musí mít daňový subjekt možnost na to reagovat předložením dalších důkazů, kterými může pochybnosti správce daně rozptýlit. Obdobně lze poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2019, č. j. 5 Afs 191/2019-32, ze kterého vyplývá, že správce daně může vyjádřit své pochybnosti různým způsobem, např. i při jednání, přičemž daňový subjekt musí seznámit s konkrétními nesrovnalostmi vyplývajícími z konkrétních (zjištěných) skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.
45. V rámci značně obecné žalobní argumentace uplatněné v této části projednávaného případu pak zdejší soud uvádí, že ve věci nebylo sporu o tom, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně za účelem prokázání svých tvrzení předložila jí vedené

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

účetnictví. Správce daně však ohledně věrohodnosti tvrzení žalobkyně uvedeného v podaných dodatečných daňových přiznáních vyjádřil důvodné pochybnosti, které identifikoval a odpovídajícím způsobem odůvodnil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 8. 2019, č. j. 1933244/19/2513-60563-506810. Předmětnou výzvou přitom správce daně žalobkyni podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval k prokázání jí tvrzeného snížení výsledku hospodaření na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017, a tudíž i k prokázání žalobkyní nově stanovených základů daně uvedených v již odkazovaných dodatečných daňových přiznáních. V dané výzvě správce daně současně popsal žalobkyní tvrzený důvod pro podání výše odkazovaných dodatečných daňových přiznání k DPPO – tj. změna právní kvalifikace jednání bývalé zaměstnankyně žalobkyně z trestného činu zpronevěra na trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku – a dále zrekapituloval, že v průběhu vedené daňové kontroly v této věci žalobkyně předložila mj. účetní deníky za jednotlivá zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017, na jejichž základě správce daně zjistil, že žalobkyně zaúčtovala ve zdaňovacím období 2015 účetními zápisy na účtech MD XC/D XB peníze v obalech, jejichž konečný stav ke dni 31. 12. 2015 činil celkem 13 173 950 Kč. Jednalo se přitom o shodnou částku, o kterou snížila na ř. 162 dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období 2015 výsledek hospodaření, a v souvislosti s tím i základ daně. Ve zdaňovacím období 2016 zaúčtovala účetními zápisy na účtech MD XC/D XB peníze v obalech, jejichž konečný stav ke dni 31. 12. 2016 činil celkem 33 203 850 Kč. Jednalo se též o shodnou částku, o kterou snížila na ř. 162 dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období 2016 výsledek hospodaření, a v souvislosti s tím i základ daně. Ve zdaňovacím období 2017, konkrétně v období od 1. 1. 2017 do 31. 8. 2017 pak zaúčtovala účetními zápisy na účtech MD XC/D XB peníze v obalech, jejichž konečný stav ke dni 31. 8. 2017 činil celkem 49 723 180 Kč. V dodatečném daňovém přiznání k DPPO za zdaňovací období 2017 byl poté základ daně na ř. 162 snížen o částku 49 582 780 Kč (pozn. soudu – rozdíl ve výši 140 400 Kč mezi konečným stavem účtu XC ke dni 31. 8. 2017 a částkou vyčíslenou na ř. 162 dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období 2017 byl dle pozdějších zjištění správce daně částkou snížení „škody“ způsobené zaměstnankyní žalobkyně).

46. Zároveň zde správce daně uvedl, že v dodatečném i řádném daňovém přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2017 žalobkyně na ř. 10 vykazovala výsledek hospodaření k 31. 12. 2017 ve výši - 56 676 065 Kč (tj. ztrátu), přičemž analýzou výsledkových účtů žalobkyně správce daně dospěl k totožnému výsledku. Dle předloženého účetního deníku žalobkyně za rok 2017 však činil výsledek hospodaření k rozvahovému dni 31. 12. 2017 zisk 46 411 615,08 Kč. Jednalo se tedy o rozdíl přesně 103 087 680,08 Kč. Dle správce daně přitom žalobkyně o penězích v obalech účtovala vždy k poslednímu dni příslušného měsíce, a to tak, že nejprve stornovala zápisem na účty MD XC/D XB stav peněz v obalech z předchozího měsíce (minusové částky) a následně ke stejnému dni zaúčtovala aktuální stav peněz v obalech k poslednímu dni příslušného měsíce. Konečný stav peněz v obalech ke dni 31. 8. 2017, zaúčtovaný interním dokladem č. UVD 01-7-0000216 účetním zápisem na účtech MD XC/D XB, pak činil celkem 103 087 680 Kč (tj. částka odpovídající rozdílu mezi výsledkem hospodaření vykázaným na ř. 10 dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2017 a výsledkem hospodaření zjištěným na základě předloženého účetního deníku žalobkyně za rok 2017). Tato částka poté byla interním dokladem č. UVD 01-7-0000237 ze dne 30. 9. 2017 zaúčtována jako storno stavu peněz v obalech k 31. 8. 2017 ve výši -103 087 680 Kč (účetním zápisem na účtech MD XC/D XB). Dle hodnocení správce daně tak žalobkyně ke dni 31. 12. 2017 na účtu 602.308 již žádné částky peněz v

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

obalech, uváděné bývalou zaměstnankyní žalobkyně, o které by mohla snížit základ daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích roků 2015, 2016 a 2017, neměla.

47. Správce daně tak v dotčené výzvě uzavřel, že vzhledem k tomu, že žalobkyně o konečný stav peněz v obalech vykázaný ke dni 31. 8. 2017 v celkové výši 103 087 680 Kč již snížila výnosy za zdaňovací období roku 2017, a to interním dokladem č. UVD 01-7-0000237 zaúčtovaným dne 30. 9. 2017 právě na účtech MD XC/D XB, vznikly mu pochybnosti o oprávněném snížení výsledků hospodaření na ř. 162 dodatečných daňových přiznání k DPPO za jednotlivá zdaňovací období o celkovou částku 95 960 580 Kč, a tím i pochybnosti o správném stanovení základů daně vykázaných v dodatečných daňových přiznáních k DPPO za již výše uvedená zdaňovací období. Na základě těchto důvodů tak správce daně žalobkyni vyzval k odstranění pochybností a prokázání předložením listinných nebo jiných důkazních prostředků, že v případě snížení výsledků hospodaření na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání postupovala v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů, a tím, aby prokázala, že základy daně jednotlivých zdaňovacích období roků 2015, 2016 a 2017 stanovila v souladu se zákonem.
48. Dle hodnocení soudu tedy správce daně již ve výše odkazované výzvě k prokázání skutečností srozumitelně a jasně uvedl nejen své pochybnosti o oprávněném snížení výsledků hospodaření na ř. 162 dodatečných daňových přiznání k DPPO za jednotlivá zdaňovací období, ale také skutečnosti, z nichž tyto pochybnosti pramenily (resp. informace podávající se z žalobkyní předloženého účetnictví). Uváděl tak konkrétní fakta, a to způsobem odpovídajícím nadepsaným judikатурním závěrům, která zpochybňovala, že žalobkyně v případě snížení výsledků hospodaření na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání postupovala v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů a že základy daně jednotlivých zdaňovacích období roků 2015, 2016 a 2017 žalobkyně stanovila v souladu se zákonem. Pro věc podstatným je zároveň to, že tyto skutečnosti mají oporu ve správním spisu (resp. v předloženém účetnictví), byly žalobkyni sděleny, přičemž ta měla též dostatečný prostor na dané výtky správce daně reagovat a předkládat důkazy k unesení svého důkazního břemene.
49. V návaznosti na shora popsané je případným též zmínit, že žalobkyně v odpovědi na danou výzvu ze dne 12. 9. 2019, vzhledem k jí popisovaným skutečnostem, seznatelně (věcně) reagovala na správcem daně výše uvedené pochybnosti, přičemž tedy z obsahu této odpovědi nijak neplyne, že by žalobkyně nevěděla, co konkrétně správce daně považoval za neprokázané, resp. že by její tvrzení směřovala toliko k „abstraktním“ a „neodůvodněným spekulacím“ správce daně.
50. Ve světle nadepsané judikatury Nejvyššího správního soudu je dále případným poukázat také na to, že i v seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů ze dne 13. 11. 2019 správce daně, v reakci na žalobkyní předložené doklady a jí uplatněná tvrzení, jasným a určitým způsobem identifikoval své pochybnosti vztahující se ke snížení výsledku hospodaření žalobkyně ve smyslu podaných dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017, a srozumitelně tak po žalobkyni požadoval, aby dané pochybnosti rozptýlila. Žalobkyni byla současně opět dána možnost se ke sděleným pochybnostem správce daně vyjádřit, což následně také i (věcně) učinila. Stejně tak lze odkázat na obsah seznámení žalobkyně s doplněným výsledkem kontrolního zjištění ze dne 28. 5. 2020.
51. Podle hodnocení soudu proto není důvodná námitka žalobkyně, podle které správce daně vůbec neuvedl to, v čem spatřoval nevěrohodnost žalobkyní podaných dodatečných

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňových přiznání a v čem shledal vážné a důvodné pochybnosti ohledně předloženého účetnictví. V kontextu už dříve odkazovaných judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu a popsáných okolností posuzovaného případu lze totiž shledat, že správce daně přehledně a odpovídajícím způsobem vymezil všechny zjištěné nesrovnalosti stran úpravy výsledků hospodaření žalobkyně a srozumitelně po ní požadoval prokázat a doložit zákonnost jejího postupu v rámci podání předmětných dodatečných daňových přiznání. Soud se proto v této části neztotožnil s povšechným tvrzením žalobkyně o tom, že v řešené věci nebyly splněny zákonné podmínky pro přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Na základě uvedeného tudíž soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu a že tím bylo porušeno také její právo na spravedlivé řízení ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

52. Dále se soud zabýval značně obecnou argumentací žalobkyně týkající se nezjištění pro věc podstatných skutečností, resp. toho, že daňové orgány ve svém postupu ignorovaly její tvrzení vztahující se k účtu XA, který sloužil ke sledování výnosů, přičemž tedy chybně operovaly pouze s účtem XB, jehož charakter nadto vyhodnotily zcela nesprávně.
53. K tomu zdejší soud úvodem rekapituluje, že z podání žalobkyně učiněných v rámci daňového řízení vyplývá, že tato podala dotčená dodatečná daňová přiznání (toliko) na základě změny právní kvalifikace jednání její bývalé zaměstnankyně z trestného činu zpronevěra na trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku. Žalobkyně přitom zprvu uvedla, že chybějící rozdíl finančních prostředků (částek) byl deklarován jako peníze na cestě (účet XC), resp. peníze v obalech. Úpravou na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání tak byly konečné zůstatky na účtu XC v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Daňové orgány nicméně vyhodnocením účetnictví [viz obsah spisové dokumentace dokládající konkrétní (poukazované) účetní operace v dotčených zdaňovacích obdobích] zjistily, že v rámci zdaňovacího období roku 2017 částka vyčísleného „schodku“ zaúčtovaná interním dokladem č. UVD 01-7-0000216 ze dne 31. 8. 2017 účetním zápisem na účtech MD XC/D XB byla ve stejné výši účetním zápisem na účtech MD XC/D XB zaúčtována interním dokladem č. UVD 01-7-0000237 ze dne 30. 9. 2017 jako storno stavu peněz v obalech právě ke dni 31. 8. 2017 ve výši minus, jak už bylo ostatně soudem v podrobnostech dříve popsáno.
54. Žalobkyně dále sdělila, že bylo účtováno o vzniku pohledávky za její bývalou zaměstnankyní účetním dokladem č. UVD 01-7-0000382 ze dne 31. 12. 2017 a účetním zápisem na účet XD, kdy tímto zápisem došlo k navýšení výnosů. Dle žalobkyně se jednalo o výnosy, které nebyly reálně nikdy dosaženy a o které bylo třeba v dodatečných daňových přiznáních snížit základ daně. Daňové orgány pak v dané souvislosti s odkazem na doložené účetnictví žalobkyně konstatovaly, že ani o tyto „neoprávněné výnosy“ nemohly být výnosy uvedené v dodatečných daňových přiznáních sníženy, neboť jejich celková částka byla současně zaúčtována pokladním dokladem č. POK 10-7-0005201 do nákladů na účet XE jako manko pokladní hotovosti (viz žalobkyní předložené účetnictví). Zaúčtování pohledávky za bývalou zaměstnankyní žalobkyně do výnosů na účet 668.000 a současně manka pokladní hotovosti do nákladů na účet XE ve shodné výši tedy bylo z daňového pohledu neutrální. Nejednalo se proto o zdanitelné příjmy, o které by měl být v předmětných dodatečných daňových tvrzeních k DPPO snížen základ daně, jelikož k jeho snížení v tomto případě došlo už zaúčtováním manka pokladní hotovosti na účet XE.
55. Soud poté uvádí, že daňové orgány v projednávané věci nijak nerozporovaly, že ke zkreslování účetnictví žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v důsledku protiprávního jednání její bývalé zaměstnankyně docházelo, což se ostatně podává ze závěrů Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Policie České republiky (viz usnesení Policie České republiky ze dne 26. 2. 2019), jakož i ze závěrů Auditorské prověrky vzniku škody Ing. M. ze dne 2. 11. 2017. I z těchto podkladů je však zřejmé, že žalobkyně při stanovení výše škody vycházela z rozpisu hodnot účtu XC – tj. peníze na cestě (odvod peněz v obalech), a to do dne 7. 9. 2017. Částky, o které žalobkyně následně snížila na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání k DPPO výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2015 ve výši 13 173 950 Kč, roku 2016 ve výši 33 203 850 Kč a období ode dne 1. 1. 2017 do dne 7. 9. 2017 ve výši 49 582 780 Kč současně odpovídaly meziročním změnám (resp. v roce 2017 změně toliko ke dni 7. 9. 2017) provedeným žalobkyní ve vztahu k účtu 261.010. Jak už přitom bylo shora popsáno, z žalobkyní předloženého účetnictví za kontrolovaná zdaňovací období se podává, že o těchto částkách žalobkyně účtovala na straně účtu MD XC/D XB. Za vyvstálé situace tedy částky výnosů, o které žalobkyně v dotčených dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období roků 2015 až 2017 snížila výsledek hospodaření, musely být zachyceny na účtu XB, který byl souvztažný právě k účtu XC. Z postupu žalobkyně v kontextu zdaňovacího období roku 2017 současně plyne, že vyčíslila meziroční změnu peněz v uzavřených obalech pouze ke dni 7. 9. 2017 a již nevzala v úvahu její další účetní operace, které byly na účtech MD XC/D XB provedeny po tomto datu až do konce daného zdaňovacího období – tj. do dne 31. 12. 2017. V tomto ohledu je třeba zvláště poukázat na již dříve rekapitulovaný účetní zápis provedený žalobkyní dne 30. 9. 2017 (č. UVD 01-7-0000237), kterým byl vystornován konečný stav peněz v obalech ke dni 31. 8. 2017. Jednalo se tak o odúčtování celkové částky „výše škody“ způsobené bývalou zaměstnankyní žalobkyně k uvedenému dni. Možná k tomu zmínit i fakt, že žalobkyně o předmětném protiprávním jednání (resp. trestné činnosti) její bývalé zaměstnankyně věděla již ode dne 7. 9. 2017. Na základě těchto okolností tak lze dovodit, že se v účetnictví žalobkyně k rozvahovému dni 31. 12. 2017 ve výnosech už nenacházely žádné částky peněz v obalech, o které by si mohla snížit základ daně na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období roků 2015 až 2017, nadto pouze v důsledku (prosté) změny právní kvalifikace trestného činu bývalé zaměstnankyně žalobkyně policejním orgánem ze zpronevěry na trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku.

56. K tvrzení žalobkyně, že daňové orgány nesprávně vnímaly charakter účtu XB jako výnosový, a nikoliv pouze jako vnitropodnikový, soud vzhledem k již dříve popsaným okolnostem případu uvádí, že podstatným je v tomto ohledu fakt, jak ovlivnily účetní zápisy účtované na tomto účtu vlastní základ daně (resp. výsledek hospodaření). Z výše konstatovaného se přitom podává, že daňové orgány na základě žalobkyní předloženého účetnictví (resp. poukazovaných účetních operací) odůvodněně shledaly, že účetní zápisy zachycené na účtu XB reálně ovlivnily výsledek hospodaření žalobkyně k rozvahovému dni 31. 12. 2017. Jestliže tedy částky označené samotnou žalobkyní za peníze v obalech uváděné její bývalou zaměstnankyní, které byly následně vykázány žalobkyní na ř. 162 předmětných dodatečných daňových přiznání a o které byl snížen základ daně, nebyly k rozhodnému dni zdaňovacího období roku 2017 již v účetnictví, neboť celkové zdanitelné příjmy (výnosy) dosažené žalobkyní v průběhu tohoto zdaňovacího období byly o dotčenou celkovou částku peněz v obalech sníženy, jak už bylo dříve vyloženo, nemohla žalobkyně v jednotlivých dodatečných daňových přiznáních o tyto částky (peněz v obalech) snížit své výnosy opakovaně.
57. Pokud žalobkyně bez bližší konkretizace též zmínila, že žalovaný nerefletoval její tvrzení stran účtu XA, který dle ní slouží ke sledování výnosů, přičemž v daňovém řízení nad rámec už výše uvedeného popsala, že podáním dodatečných daňových tvrzení jsou snižovány právě výnosy ze směny valut účtované na účtu XA, soud k tomu předně znovu upozorňuje na Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

skutečnost, že sama žalobkyně ve věci nejprve konstatovala, že v rámci měsíčních účetních operací byly chybějící částky deklarovány jako peníze na cestě (resp. v obalech) na účtu XC. Nadepsané povšechné tvrzení žalobkyně stran účtu XA poté nemá ani oporu v předloženém účetnictví (ostatně sama žalobkyně k tomu v žalobě konkrétně nepoukázala na žádné skutečnosti obsažené ve správním spisu), když částky, o které snížila na ř. 162 podaných dodatečných daňových přiznání k DPPO výsledek svého hospodaření za zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017 (resp. za období ode dne 1. 1. 2017 do dne 7. 9. 2017), odpovídají meziročním změnám provedeným žalobkyní na účtu XC, nikoliv na účtu XA. Žalobkyně tedy zjevně nevzala v úvahu další účetní zápisy, které byly ode dne 7. 9. 2017 (tj. od data odhalení trestné činnosti její bývalé zaměstnankyně) až ke dni 31. 12. 2017 součástí výsledku hospodaření vykázaného na ř. 10 řádného i dodatečného daňového přiznání žalobkyně k DPPO za zdaňovací období roku 2017 [viz § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů].

58. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí, mj. i s odkazem na žalobkyni v průběhu daňového řízení předložené demonstrace (konkrétních) příkladů účtování (resp. podklady připojené k jejím vyjádřením ve věci), srozumitelně uvedl, že skutečnost, že by na účtu XA (kurzový zisk z nákupu valut) byly zachyceny fiktivně vykazované výnosy související s trestnou činností bývalé zaměstnankyně žalobkyně, není z účetních zápisů v účetním deníku nijak seznatelná. Nutno současně zdůraznit, že podle předloženého účetnictví, jakož i tvrzení samotné žalobkyně, tato účtovala na účtu XA (kurzový zisk z nákupu valut) se souvztažnými zápisy na účtu XF (pokladna Kč) a XG (pokladna EUR). Pokud tedy bylo účetnictví žalobkyně vedeno v souladu s účetními předpisy, pak se v případě částek zaúčtovaných na účtu XA muselo jednat o finanční prostředky, které byly reálně v hotovosti do pokladny vloženy nebo z ní naopak byly v hotovosti vyplaceny, neboť se na těchto účtech účtuje o stavu a pohybu hotovosti na základě pokladních dokladů, tedy konkrétního úkonu s penězi.
59. Vzhledem k uvedenému tudíž nelze souhlasit s povšechnou námitkou žalobkyně, že daňové orgány odpovídajícím způsobem neřešily zachycení výše výnosů na účtu XA ve vazbě na její tvrzení a zejména na obsah předloženého účetnictví, resp. relevantní skutečnosti z něj plynoucí, jak už tyto byly dříve popsány. Sama žalobkyně přitom ve věci nebyla schopna jednoznačně prokázat konkrétní částky jí uváděných „fiktivních výnosů“ ze směnářské činnosti s vazbou na nadepsaný účet XA. V kontextu projednávaného případu (resp. poukazovaných zjištění plynoucích z obsahu správního spisu) je poté možno přisvědčit závěru žalovaného, že účetnictví žalobkyně pravděpodobně nebylo vedeno zcela v souladu s účetními předpisy, když žalobkyně zřejmě neprováděla faktickou inventuru majetku a závazků, při které by nepochybně zjistila skutečný stav svého majetku (např. i částky vedené jako peníze na cestě či hotovost v jednotlivých pokladnách).
60. Rozhodným však v řešeném případě zůstává, že žádala-li žalobkyně, aby bylo v rámci daného řízení daňovými orgány potvrzeno, že její výnosy byly v dotčených zdaňovacích obdobích ve skutečnosti nižší než ty, které tvrdila v původně podaných (řádných) daňových přiznáních, potom bylo třeba dát takové informaci zcela reálnou podobu – tj. v souladu se zákonem označit a doložit konkrétní účetní operace učiněné v rozhodných obdobích, a to s jasným odrazem v žalobkyni předloženém účetnictví; tedy nikoliv obecně poukazovat na „fiktivní navýšení výnosů“, aniž by byly rozptýleny důvodné pochybnosti daňových orgánů založené na konkrétně vyjádřených zjištěních. Jestliže tedy žalobkyně tvrdila, že dotčené výnosy měly mít jinou výši, pak ji v tomto ohledu nepochybně stíhalo také břemeno důkazní. Zdejší soud se tudíž v návaznosti na veškeré dříve popsané okolnosti řešeného případu ztotožnil s hodnocením daňových orgánů, že žalobkyně neunesla své důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

břemeno, resp. neodstranila relevantní pochybnosti daňových orgánů, stran snížení výsledků hospodaření na ř. 162 jejich dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017 v jí tvrzené výši (nazvané jako „změna právní kvalifikace účtovaného trestného činu“), a že tedy žalobkyně postupovala v souladu s § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů. V této části tak soud nepřisvědčil námitce žalobkyně o tom, že daňové orgány zjistily skutkový stav nedostatečně a že porušily § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu.

61. Na tomto hodnocení poté dle soudu nic nemění ani prosté tvrzení žalobkyně týkající se vlastních výnosů a „*hrubých odhadů čisté celkové marže ze směnářenských obchodů*“, s tím, že z důvodu tržních podmínek v daném segmentu a stavu konkurenčního prostředí by zvýšení rentability na úroveň cca 70 % ve skutečnosti vedlo k poklesu tržeb z důvodu neakceptovatelnosti ceny takové služby pro zákazníka, resp. že prudký nárůst obrátů a výnosů žalobkyně byl dosažen pouze fiktivně – trestnou činností její bývalé zaměstnankyně. Ani tato tvrzení žalobkyně totiž ve světle všech výše popsanych (konkrétních) zjištění bez dalšího neznamenaají, že by jimi žalobkyně prokázala zákonnost provedených úprav jejich výsledků hospodaření na ř. 162 dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období.
62. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že daňové orgány nezjistily skutkový stav úplně, jestliže nevyslechly jí navržené svědky (zejména Ing. M.) a neprovedly ani místní šetření. Daňové orgány přitom dle žalobkyně žádným způsobem nevysvětlily, z jakého důvodu nebyly tyto důkazní návrhy provedeny, přičemž v rámci nich měla v úmyslu názorně vysvětlit účtování dotčených směnářenských obchodů.
63. V daném ohledu je třeba nejprve poukázat na recentní judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí např. z rozsudku ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, ve kterém bylo konstatováno, že „[s]právní orgány mají zásadně provést důkazy navrhované daňovým subjektem k prokázání určité skutečnosti. Pokud má daňový subjekt důkazní břemeno, nelze mu bránit ve snaze toto břemeno unést. To však neznamená, že správce daně je povinen provést všechny navržené důkazy. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii řízení musí provést pouze takové, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Odmítnout navrhovaný důkaz je možné tehdy, je-li pro věc 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Tento závěr však musí správce daně řádně odůvodnit (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). To je v souladu i s judikaturou Ústavního soudu. Ústavní soud k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nálezn sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nálezn sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004).“ (srov. obdobně též nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, přičemž tedy může uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést. To platí i pro návrh na výslech svědků (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020-49, ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39).
64. K žalobkyní navrženému výslechu svědkyně Ing. M. (auditorky žalobkyně) přitom žalovaný v návaznosti na dříve popsaná zjištění ve věci a obsah spisové dokumentace jasně uvedl (viz str. 28 a 29 napadeného rozhodnutí), že výslech této svědkyně považuje za nadbytečný, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

neboť daňové orgány v rámci svých hodnocení vycházely z předloženého (celkového) účetnictví žalobkyně, ve kterém bylo veškeré její účtování podrobně zachyceno, jakož i ze zjištění uvedených v Auditorské prověrce vzniku škody Ing. M. ze dne 2. 11. 2017. Daňové orgány zároveň žalobkyni předložené účetnictví osvědčily jako důkaz dokládající způsob účtování fiktivních částek deklarovaných žalobkyni její bývalou zaměstnankyní, které byly evidovány jako peníze na cestě (resp. peníze v obalech). Navíc závěry podávající se z nadepsané auditorské prověrky byly konstatovány právě Ing. M., přičemž byly též osvědčeny jako důkaz prokazující výši „finančního schodku“. V daném dokumentu Ing. M. k trestné činnosti bývalé zaměstnankyně žalobkyně uvedla, že finanční částky z korunového účtu, které nebyly připsány bankou na eurový účet žalobkyně, byly z účetního hlediska peníze na cestě (resp. peníze v obalech). Při popisu zjištěných skutečností a průběhu trestné činnosti bývalé zaměstnankyně žalobkyně pak Ing. M. vyčíslila zjištěnou ztrátu způsobenou žalobkyni, přičemž se jednalo o výši hotovosti v obalech ke dni 31. 8. 2017. Tyto závěry dle žalovaného současně korespondovaly s žalobkyní předloženým účetnictvím. Vznik finančního schodku u žalobkyně plynoucí z trestné činnosti její bývalé zaměstnankyně tudíž byl dle žalovaného doložen jeho zaúčtováním. Výslech svědkyně Ing. M. proto žalovaný v daňovém řízení shledal nadbytečným, neboť právě z předloženého účetnictví vyplýval způsob účtování sporných částek. Jestliže tedy na základě uvedených okolností plynoucích ze správního spisu žalovaný shledal výslech Ing. M. zcela nadbytečným, soud považuje takové odůvodnění ve smyslu odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu za odpovídající a zákonné.

65. Obdobně lze uzavřít i v souvislosti s návrhem na výslech svědka kpt. Ing. P. K., (vrchního komisaře Policie České republiky), neboť k němu žalovaný srozumitelně konstatoval (viz str. 28 napadeného rozhodnutí), že daňové orgány ve svém postupu respektovaly závěry policejního orgánu a zkreslení evidence směnářenské činnosti žalobkyně nijak nezpochybnily. Dle žalovaného navíc policejní orgán nezkoumal, jakým způsobem žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích o předmětném „finančním schodku“ účtovala a jaký měla daná trestná činnost bývalé zaměstnankyně žalobkyně dopad na daňovou povinnost žalobkyně. Posouzení způsobu zaúčtování a jeho vliv na výsledek hospodaření a základ daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích totiž bylo pouze na posouzení daňových orgánů. Na základě zjištěných skutečností proto žalovaný provedení svědecké výpovědi kpt. Ing. P. K. shledal také nadbytečným, neboť ten nemohl relevantně potvrdit nebo vyvrátit oprávněnost snížení výsledků hospodaření žalobkyně o částky uvedené v podaných dodatečných daňových přiznáních, přičemž skutečnosti zjištěné Policií České republiky dle žalovaného nebyly v rozporu se zjištěními daňových orgánů. Zdejší soud tak dospěl i v této části k závěru, že žalovaný řádně odůvodnil neprovedení výslechu navrženého svědka kpt. Ing. P. K. pro nadbytečnost.
66. Co se týče skutečnosti, že nebylo provedeno ani místní šetření v sídle žalobkyně, a to rovněž za účelem osvětlení postupu jejího účtování, pak i v tomto případě žalovaný s odkazem na obsah předloženého účetnictví (konkrétně účetních deníků za zdaňovací období roků 2015, 2016 a 2017), ve kterém byly veškeré účetní operace podrobně zachyceny, uvedl (viz odst. 67 napadeného rozhodnutí), že informace v těchto podkladech jasně zanesené, považoval za plně prokazující způsob účtování pro věc rozhodného pohybu peněz na cestě (resp. peněz v obalech). Z těchto důvodů tudíž žalovaný nepovažoval za potřebné uskutečnit místní šetření u žalobkyně k osvětlení specifik účtování směnářenské činnosti, neboť jí předložené účetnictví bylo odpovídajícím podkladem pro prokázání způsobu zaúčtování pohybu peněz v obalech a jeho dopadu na dotčené základy DPPO.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

67. Zdejší soud tak na základě shora popsaných okolností neměl ani v kontextu neprovedení odkazovaných svědeckých výpovědí a místního šetření důvod považovat skutkový stav za nedostatečně zjištěný. Ostatně žalobkyně ani žalovaným přehledně uvedené důvody pro neprovedení těchto důkazních návrhů nijak konkrétně nerozporovala, když toliko povšechně a zjevně nepřiléhavě (mimoběžně) uvedla, že daňové orgány žádným způsobem nevysvětlily, z jakého důvodu dané důkazní návrhy neprovedly.
68. Závěrem zdejší soud uvádí, že žalobkyní navržené dokazování v soudním řízení, a to v podobě znaleckého posudku č. 133/2022 ve věci dodatečných daňových přiznání ze dne 30. 6. 2022, v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť ho vyhodnotil jako nepřípustné. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že „pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nabrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22, ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30, ze dne 15. 8. 2019, č. j. 7 Afs 376/2018-30, nebo ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). V této souvislosti je případným blíže poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, ve kterém bylo popsáno, že „[j]e třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“ Na výše citované poté navázal Nejvyšší správní soud mj. v rozsudku ze dne 18. 9. 2023, č. j. 4 Afs 115/2023-90, tak, že „[j]e tedy zřejmé, že závěry týkající se možnosti doplnit dokazování v řízení před soudem nejsou univerzální a nelze odhlížet od toho, podle jakého procesního řádu bylo vedeno řízení před správním orgánem a zda je napadené správní rozhodnutí založeno na závěru o neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 94/2016-34). Z tohoto důvodu jsou odkazy na judikaturu, které jsou součástí argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti (pozn. soudu – zde konkrétně odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28), nepřipadné, neboť se netýkají podmínek, za nichž lze v soudním řízení doplnit dokazování, jestliže je přezkoumávané daňové rozhodnutí založeno na závěru o neunesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud v nadepsané judikatuře zároveň opakovaně zdůraznil, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového, přičemž těžiště dokazování ohledně správného stanovení daně leží právě v daňovém řízení. Daňový subjekt tedy nemůže rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat až v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí posoudit mj. to, zda daňové orgány provedly dokazování v potřebném rozsahu, resp. zda daňové orgány žalobkyni poskytly dostatečný prostor k unesení jejího důkazního břemene, přičemž je tak jeho úloha primárně přezkumná (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2024, č. j. 5 Afs 86/2022-32).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

69. Dle názoru zdejšího soudu lze poté shora odkazované závěry Nejvyššího správního soudu vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby předmětný znalecký posudek jako důkaz navrhla již v průběhu daňového řízení. Soud k tomu podotýká, že žalobkyně v žalobě ani nijak neuvedla, proč by daný důkaz nemohla uplatnit v daňovém řízení a z obsahu správního spisu žádná taková okolnost rovněž nevyplynula. Ostatně žalobkyně na podporu svých tvrzení v rámci dotčeného řízení daňovým orgánům předkládala řadu listin, aniž by jí v tomto postupu cokoliv bránilo, jak je zjevné z předložené spisové dokumentace. S ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu má tudíž zdejší soud za to, že provést důkaz předmětným znaleckým posudkem až v soudním řízení není namístě, neboť daňové orgány založily svá rozhodnutí v posuzovaném případě právě na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení, a proto se nemohla až v následném řízení před soudem domáhat provedení důkazu, který měla najiisto možnost v daňovém řízení uplatnit.
70. Vzhledem k veškerým uvedeným skutečnostem tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
71. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 26. června 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.