



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudce Filipa Dienstbiera ve věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného advokátem Mgr. Zbyňkem Čermákem, sídlem Gočárova třída 504, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45187/22/ 5200-10423-711507, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 1. 12. 2023, č. j. 59 Af 5/2023-57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 1. 12. 2023, č. j. 59 Af 5/2023-57, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45187/22/5200-10423-711507, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 28 570 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Zbyňka Čermáka, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Liberci, na základě zprávy o daňové kontrole vypracované Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územním pracovištěm v Jičíně, doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 11. 2021, č. j. 1325464/21/ 2601-51523-508052 (dále jen „dodatečný platební výměr“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 327 502 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 65 500 Kč. Žalobci bylo vytknuto, že nakonec se mu sice podařilo prokázat, že skutečně vynaložil hotovostní výdaje ve výši 2 194 692,10 Kč na pořízení materiálů a dílů od (nyní již zaniklé) společnosti KONKOVO s.r.o., IČO 292 67 897, (dále jen „Konkovo“), a to v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, ale neprokázal, že je vynaložil v kontrolovaném zdaňovacím období. Tyto výdaje totiž byly podle svědecké výpovědi Jany Koňové, bývalé jednatelky a likvidátorky Konkovo, vynaloženy již v předchozích letech, nejpozději v roce 2015. Dále žalobce neprokázal, že by se v případě výdajů za pořízení okrasných celoplastových plotovek ve výši 32 788,54 Kč, plastových oken a dveří ve výši 66 035 Kč, pračky ve výši 7 408,92 Kč a sušičky prádla ve výši 9 999,21 Kč jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jak dále sám žalobce uznal, výdaje za občerstvení při školení ve výši 495,84 Kč představovaly podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů daňově neuznatelný výdaj. Vzhledem ke značné výši neuznaných výdajů správce daně nerozdělil příjmy a výdaje na spolupracující manželku v rozsahu 1/3, jak to učinil žalobce v daňovém přiznání, nýbrž tak, aby na ni připadl maximální přípustný rozdíl mezi příjmy a výdaji ve výši 540 000 Kč ve smyslu § 13 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů. Celý zbytek příjmů a výdajů přiřadil žalobci.

[2] Žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45187/22/5200-10423-711507 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil tak, že se žalobci doměřuje daň ve výši 323 609 Kč a penále 64 721 Kč. Žalovaný na základě doplněného dokazování žalobci navíc uznal výdaje na pračku a sušičku, ve zbytku se v zásadě ztotožnil se závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole.

[3] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 1. 12. 2023, č. j. 59 Af 5/2023-57 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[4] Krajský soud konstatoval, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Neopírá se ani o údajný požadavek, aby žalobce prokázal negativní skutečnost. Je pravdou, že ve výzvě k prokázání skutečností byl požadavek správce daně na předložení vyjmenovaných důkazních prostředků formulován imperativně, jedná se ale o pouhou formulační nepřesnost bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný nespojoval neunesení důkazního břemene s nepředložením právě těch důkazních prostředků, jež byly vypočteny ve výzvě, a žalobci nebylo bráněno v předložení jiných důkazů. Správce daně ve výzvě též dostatečně

pokračování

specifikoval pochybnosti týkající se výdajů na služby společnosti Konkovo, jelikož poukázal na její virtuální sídlo, absenci zapsané provozovny, výkon rozhodnutí nařízený na podíly jejích společníků, registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v pozici čtvrtletního plátce v období od 11. 10. 2013 do 8. 2. 2016 a na to, že nezakládala účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku (což také vedlo ke zrušení společnosti Městským soudem v Praze). Důvodnost těchto pochybností není nijak ovlivněna tím, že žalovaný shledal daňovou evidenci žalobce věrohodnou (ne však bezvadnou), resp. že neshledal důvody pro doměření daně podle pomůcek. V případě dalších plnění pak postrádal jejich vztah k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Je pravdou, že správce daně výzvu k těmto dalším plněním blíže nezduvodnil, ale důvodné pochybnosti lze sdělit i při jednání nebo ve výsledku kontrolního zjištění, jako tomu bylo na str. 15-20 v tomto případě. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění mohl vyjádřit a také tak učinil, a proto došlo řádným způsobem k aktivaci jeho důkazního břemene. Ostatně pochybnosti o vztahu těchto dalších výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce plynuly již ze samotné povahy pořízeného zboží.

[5] Důvodnými krajský soud neshledal ani žalobní námitky týkající se změn úřední osoby a územních pracovišť správce daně. Při rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle § 77 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „daňový řád“) podle krajského soudu nevyžaduje, aby byla určena jiná konkrétní úřední osoba, a proto neuvedení takové osoby nevyvolává nezákonnost daňového řízení. Žalovaný se též vyjádřil k podjatosti žalobcovy manželky (byť takovou námitku krajský soud v odvolání ani nenalezl). Upozornil na to, že při daňové kontrole vystupovala jako odborná konzultantka žalobce a že za dané situace její přístup do informačního systému ADIS mohl ovlivnit řízení, což byl právě důvod, proč původní správce daně podle § 17 daňového řádu dožádal k provedení a ukončení daňové kontroly jiného správce daně. Tento postup se týkal jen některých úkonů, a proto podle krajského soudu není zřejmé, proč by dožádáním měla být zastírána delegace podle § 18 daňového řádu, která se vztahuje na celou místní příslušnost k výkonu správy všech daní. Na tuto argumentaci přitom nemá vliv ani fakt, že správce daně skutečnosti týkající se manželky žalobce znal již předtím. Důvodná není podle krajského soudu ani námitka, že dožádání nemohl učinit pracovník územního pracoviště v Turnově. Správcem daně byl Finanční úřad pro Liberecký kraj, a tedy není rozhodné, na kterém z jeho pracovišť oprávněná úřední osoba pracuje. Žalobce ostatně s ohledem na § 102 odst. 1 písm. a) daňového řádu nemá pravdu ani v tom, že by na rozhodnutích či písemnostech muselo být uváděno územní pracoviště správce daně.

[6] Krajský soud dále nesouhlasil s tím, že by správce daně byl povinen postupovat podle § 88 odst. 5 daňového řádu a v návaznosti na doplnění dokazování o svědecké výpovědi po sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění vypracovávat konečný výsledek kontrolního zjištění. Došlo jen k dílčímu zpřesnění skutkového stavu. Podstatnou změnou výsledku kontrolního zjištění je podle krajského soudu třeba rozumět takovou změnu právního názoru či zjištěného skutkového stavu, jež by vedla k opačnému výsledku, a to zpravidla v neprospěch daňového subjektu (obdobně jako v případě odvolacího řízení a § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu). Ve výsledku kontrolního zjištění ani neabsentuje právní kvalifikace zjištěných skutečností, svůj náhled správce daně sdělil na str. 14-21 výsledku kontrolního zjištění. Žalobce rovněž nemá pravdu v tom, že by správce daně nepochybnil hotovostní platby společnosti Konkovo. Daňové orgány je zpochybnily,

žalovaný tak konkrétně učinil v bodě 60 napadeného rozhodnutí. Krajský soud též nesouhlasil s tím, že by žalovaný o věci rozhodl v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

[7] Důvodnou nebyla shledána ani námitka neprovedení výslechu svědka, který měl prokázat, že žalobce pořídil plotovky v období od 24. 5. 2015 do 30. 6. 2017, a nikoliv v období od 30. 6. 2017 do 21. 9. 2021, jak tvrdí žalovaný. Žalobce své závěry staví jen na jediné fotografii nezachycující kompletně celý plot. Podle krajského soudu správní spis obsahuje celý soubor fotografií, které dokumentují, že plot kolem žalobcova domu byl postupně budován v průběhu obou těchto období a že použité plotovky s okrasným zakončením, které se nehodily jako podložky do provozovny žalobce (kde též nebyly nalezeny), odpovídají plotovkám dodavatele na zpochybném dokladu. Časové období zbudování plotu jen logicky podtrhuje, že plotovky nebyly použity za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Argumentace žalovaného v případě zpochybnění výdajů v souhrnné výši 99 319,38 Kč je podle krajského soudu srozumitelná, s ohledem na uznání neoprávněnosti výdaje na občerstvení je navíc sporná částka nižší. Krajský soud souhlasil se závěry žalovaného, zejména když k výdaji na pořízení oken žalobce ani nic konkrétního neuvedl. Námitka, že správce daně ověřoval skutečnosti týkající se roku 2016 až v roce 2021, je dle krajského soudu opožděná, jelikož nebyla uplatněna v žalobní lhůtě.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) brojí proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel v první řadě trvá na tom, že ani krajský soud v napadeném rozsudku řádně nevypořádal jeho argumenty, jimiž zpochybňoval zákonnost postupu správce daně při použití institutu dožádání. Ještě před zahájením daňové kontroly stěžovatel vznesl námitku podjatosti, v níž upozornil na to, že jeho manželka, která je současně jeho spolupracující osobou dle § 13 zákona o daních z příjmů, je od 1. 11. 2016 pracovnící Finančního úřadu pro Liberecký kraj, kde nejprve působila v kontrolním oddělení územního pracoviště v Liberci a následně od 1. 9. 2018 působí v oddělení nepřímých daní a je v úzkém pracovním kontaktu s pracovníky kontrolních oddělení všech územních pracovišť Finančního úřadu pro Liberecký kraj. V reakci na to ředitel Finančního úřadu pro Liberecký kraj rozhodnutím ze dne 29. 1. 2020 určil oprávněnou úřední osobou konkrétního pracovníka územního pracoviště v Turnově a toto rozhodnutí nebylo nikdy zrušeno. V důsledku toho nebylo možné využít institutu dožádání, natožpak aby touto cestou byla „postoupena“ daňová kontrola Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, územnímu pracovišti v Jičíně. O důvodech dožádání (možnost ovlivňování řízení monitorováním písemností v ADIS) se nadto stěžovatel dozvěděl až v odvolacím řízení, kdy bylo dožádání přerazeno z vyhledávací do veřejné části spisu. Tím bylo porušeno jeho právo na účinnou procesní obranu, neboť se proti zvolenému postupu nemohl bránit stížností podle § 261 daňového řádu ani žalobou na ochranu před nezákonným zásahem.

[9] Důvody dožádání jsou podle stěžovatele navíc zcela neopodstatněné, neboť jsou založeny na zcela bezdůvodném obviňování jeho manželky z možného porušení služebních předpisů, a to v situaci, kdy možnému ovlivnění neodpovídá ani povaha písemností

pokračování

zařazených v daňovém spise. Nelogické je též to, že k dožádání došlo až s časovým odstupem, ačkoliv tyto skutečnosti byly správci daně známy od počátku a on činil kroky v rámci zahájené daňové kontroly. Z toho podle žalobce plyne, že skutečným (ale daňovým řádem nedovoleným) důvodem dožádání byla výhradně podjatost i zaměstnanců kontrolního oddělení územního pracoviště v Turnově z důvodu úzké spolupráce s jeho manželkou. V takové situaci bylo namístě, aby nadřízený správce daně rozhodl o delegaci podle § 18 daňového řádu, a to po vyloučení úředních osob ředitelem Finančního úřadu pro Liberecký kraj. Podle stěžovatele naopak nelze hovořit o tom, že dožádaný správce daně v daném případě mohl požadované úkony provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Důsledkem nezákonného dožádání naopak byly zvýšené náklady na cestování žalobce do Královéhradeckého kraje. Ve výsledku tak podle stěžovatele došlo k porušení zásady hospodárnosti uvedené v § 7 odst. 2 daňového řádu a zásady zákonnosti postupu správce daně dle § 2 (poznámka Nejvyššího správního soudu: správně jde o § 5) odst. 1 daňového řádu. Z napadeného rozsudku se přitom stěžovateli jeví, že tyto argumenty krajský soud nepochopil a řádně se s nimi nevypořádal. Navíc je mylný jeho argument, že § 77 daňového řádu nevyžaduje určení konkrétní úřední osoby. Povinnost určit jinou úřední osobu za osobu podjatou je výslovně zmíněna v § 77 odst. 4 daňového řádu.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani v otázce řádné aktivace jeho důkazního břemene výzvou k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků. Poukazuje na to, že při zahájení daňové kontroly předložil kompletní daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů včetně prvotních dokladů, pomocných evidencí, inventarizací a dalších listin (např. nájemních smluv), čímž unesl své prvotní důkazní břemeno. Správce daně sice vydal dne 23. 7. 2020 výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu s taxativním výčtem požadovaných důkazů, ale v případě dodávek od Konkovo pochyby o tom, zda, kdy a v jakém rozsahu stěžovatel dodávky obdržel, zda měly souvislost s jeho zdanitelnými příjmy a zda stěžovatel tyto dodávky uhradil v uplatněné výši, odůvodnil jen informacemi o společnosti Konkovo, které mu nelze klást k tíži. Dále pochyby založil na tom, že tento dodavatel takto vysoké úhrady nevykázal v daňovém přiznání za roky 2014 a 2015, což je ovšem dle stěžovatele ničím nepodložená domněnka. Ze zcela shodných důvodů správce daně tyto výdaje neuznal také ve sdělení o výsledku kontrolního zjištění ze dne 2. 12. 2020, zatímco ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 10. 2021 k jejich neuznání došlo z důvodu, že stěžovatel neprokázal, že výdaje vynaložil v roce 2016. Důvody neuznání se tudíž zcela změnily, přičemž stěžovatel nikdy nebyl vyzván k tomu, aby prokázal, že výdaje vynaložil v kontrolovaném zdaňovacím období. V případě ostatních výdajů výzva k prokázání skutečností dokonce ani žádné důvodné pochybnosti neuváděla, jelikož za ty nelze považovat prosté sdělení, že správci daně není jasné, jak tyto výdaje souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

[11] Požadavek na dostatečně určité vymezení pochybností správce daně nelze podle stěžovatele přejít konstatováním o formulační nepřesnosti, jak to učinil krajský soud, jelikož jde o zcela zásadní pochybení s vlivem na další průběh kontrolního postupu. V takové situaci nemohlo být aktivováno důkazní břemeno stěžovatele. Správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, proč hodnotí předložené doklady jako neprůkazné, což neučinil.

[12] Na stěžovatelem předložených daňových dokladech je jasně specifikován předmět plnění, dodavatel, datum vystavení dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění atd.

K některým dokladům byly připojeny i přílohy dále specifikující předmět plnění a také doklady o úhradách. Správce daně též provedl při zahájení daňové kontroly i místní šetření, při němž si mohl udělat jasnou představu, k čemu mohly předměty fakturace (jako např. plastová okna a dveře) sloužit. Pokud o tom měl i přesto pochyby, mohl se na to stěžovatele dotázat při nahlížení do spisu, jež proběhlo jen pár dnů před vydáním výzvy. Tím, že tak neučinil, porušil zásady uvedené v § 5 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Totéž platí i pro výdaje za plnění od společnosti Konkovo. I když měla tato společnost virtuální sídlo, nebylo to překážkou pro její zápis do obchodního rejstříku ani při vydání živnostenského oprávnění, a dokonce to nevadilo ani správci daně při registraci k DPH. Správce daně též věděl z předložené nájemní smlouvy, že společnost Konkovo měla kde svou činnost vykonávat, a jak vyplynulo z výpovědi svědkyně Koňové, správce daně dokonce prováděl koncem roku 2016 v její provozovně místní šetření. Ukončení registrace k DPH také není podstatné, jelikož v době dodávek stěžovateli byla společnost Konkovo řádným plátcem DPH a zákon stěžovateli neumožňuje svévolně nehradit závazky jen proto, že se později jeho dodavatel stane nespolehlivým plátcem. Také nezveřejňování účetních závěrek je především důvodem pro to, aby správní orgány využily nástroje, které mají k dispozici a zjednaly nápravu. Ke zrušení společnosti přitom došlo až dávno po realizaci dodávek a úhrad za ně. Správce daně tak ve výzvě ani v souvislosti s dodávkami od Konkovo důkazní prostředky předložené stěžovatelem nezpochybnil. Zároveň nemohl obstát argument, že společnost Konkovo nevykázala v daňových přiznáních za roky 2014 a 2015 natolik vysoké hodnoty výnosů. Tato daňová přiznání nebyla nikdy zařazena ve veřejné části spisu, takže se jedná o neprokázané tvrzení. Z dotazů správce daně na svědkyni Koňovou navíc vyplynulo, že společnost Konkovo daňová přiznání vůbec nepodala, takže správce daně ani nevěděl, jakých výnosů tato společnost dosáhla.

[13] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pro aktivaci důkazního břemene není třeba výzvy a že postačí seznámení s pochybnostmi při ústním jednání. Toto odůvodnění podle stěžovatele naprosto popírá § 92 odst. 4 daňového řádu, který předpokládá vydání výzvy, která je rozhodnutím podle § 101 daňového řádu, jehož výrok musí uvádět skutečnosti, jež správce daně požaduje prokázat. V odkazovaném rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, Nejvyšší správní soud takovou situaci ostatně považuje za spíše výjimečnou a přiklání se k tomu, že pochybnosti mají být vyjádřeny ve výzvě. Nadto k prokázání, že výdaje stěžovatel vynaložil právě v roce 2016, nebyl nikdy vyzván a s takovými pochybnostmi správce daně nebyl seznámen ani v rámci ústního jednání, ani ve výsledku kontrolního zjištění.

[14] Krajský soud se podle stěžovatele řádně nevypořádal také s jeho námitkami týkajícími se porušení § 88 daňového řádu. Stěžovatel upozorňoval na to, že zatímco ve výsledku kontrolního zjištění mu bylo v souvislosti s dodávkami od Konkovo vytýkáno, že „neprokázal, že mu deklarované předměty fakturace byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu, neprokázal, že poskytl za předměty fakturace úhrady (...) v uplatněné výši“, ve zprávě o daňové kontrole mu správce daně naopak nově vytýkal, že v případě těchto výdajů „neprokázal, že je vynaložil v kontrolovaném zdaňovacím období, tj. v roce 2016.“ V návaznosti na provedené výsledky svědků stěžovatel vyvrátil veškeré pochybnosti, jež správce daně uplatnil k dodávkám od Konkovo, a měl proto legitimní očekávání, že tyto výdaje budou uznány jako oprávněné, jelikož z již dříve předložených důkazů též vyplývalo, že tyto výdaje nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny. Výdaje tak splňovaly

pokračování

podmínky zakotvené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně ale namísto toho zareagoval změnou právní kvalifikace a nově vyjádřenou pochybností. Došlo tedy k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění. Je podstatný rozdíl mezi tím, že se výdaj vůbec neuskutečnil, a prostou pochybností o tom, kdy k výdaji došlo.

[15] Správce daně měl dle stěžovatele postupovat podle § 88 odst. 5 daňového řádu a zaslat mu nový výsledek kontrolního zjištění, aby stěžovatel mohl k těmto novým závěrům uplatnit vyjádření a navrhnout další důkazy. Tím, že správce daně takto nepostupoval, porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces. Takový postup nemohl být motivován ani obstrukčním jednáním stěžovatele, neboť ten vždy správci daně poskytoval náležitou součinnost. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by podstatnou změnou výsledku kontrolních zjištění ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu byla jen změna právního názoru či skutkového stavu vedoucí k opačnému výsledku řízení, zpravidla v neprospěch daňového subjektu. Taková situace totiž bude nastávat pouze zcela výjimečně. Podle stěžovatele je naopak důležité, že bylo provedeno další dokazování, tyto důkazy byly vyhodnoceny a došlo ke změně právní kvalifikace. V takové situaci není opakování postupu podle § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu formalismem. Nadto správce daně zcela pominul fakt, že stěžovatel se k provedení plateb opakovaně vyjadřoval a jednoznačně doložil (především daňovou evidencí, inventarizacemi a knihami pohledávek a závazků za zdaňovací období roku 2014 a 2015), že zpochybňované úhrady nebyly provedeny ani v roce 2014, ani v roce 2015. Označuje-li žalovaný předložené důkazní prostředky za „účelově upravené“, neuvádí k tomu žádný důkaz ani argument a zcela přehlíží skutečnost, že stěžovatel podal v řádném termínu daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015, v nichž je mimo jiné uveden i přehled závazků na začátku a na konci zdaňovacího období, jenž odpovídá daňovým evidencím předloženým v rámci daňové kontroly.

[16] V další části kasační stížnosti stěžovatel namítal, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkami, že žalovaný neprokázal, že by stěžovatel uplatnil sporné výdaje v rozporu se zákonem (tj. že výdaje proběhly nejpozději v roce 2015) a že žalovaný dostatečně neobjasnil skutkový stav a nevypořádal se náležitě s doloženými důkazními prostředky.

[17] V případě výdajů na dodávky od společnosti Konkovo stěžovatel od počátku deklaroval, že dodávky obdržel v letech 2014 a 2015, a podrobnou knihou závazků k 31. 12. 2015, jež závazky detailně specifikuje číslem dokladu, variabilním symbolem, datem vystavení, částkou i označením dodavatele, prokazoval, že související závazky v té době ještě nebyly uhrazeny. Protože stěžovatel na rozdíl od dodavatele Konkovo vede jen daňovou evidenci, nebyl pro něj rozhodný okamžik, kdy plnění obdržel (náklad), nýbrž až okamžik hotovostní platby (výdaj). Úhradu v roce 2016 přitom doložil výdajovými pokladními doklady opatřenými razítkem společnosti Konkovo a podpisem příjemce hotovosti. Svá tvrzení stěžovatel dále podpořil daňovou evidencí (účetním deníkem, pokladní knihou, knihou přijatých faktur, knihou závazků, inventarizací atd.) za rok 2016, takže je jednoznačně dohledatelné, kdy byla která faktura uhrazena, komu a v jaké výši, včetně číselného označení faktury. I z inventarizace závazků je patrné, že závazky, které měl stěžovatel na počátku roku 2016 vůči společnosti Konkovo byly v šetřeném období uhrazeny, protože na konci zdaňovacího období již v závazcích uvedeny nejsou. Stěžovatel správci daně předložil kompletní daňovou evidenci i za roky 2014 a 2015, jež obdobným

způsobem dokládá, že v letech 2014 a 2015 sporné faktury uhrazeny nebyly. V řádných daňových přiznáních za roky 2014 až 2016 stěžovatel také vyplnil tabulku o stavu mj. dluhů na začátku a konci zdaňovacího období, jež lícuje s údaji v předložených daňových evidencích, jež neobsahují ani žádné neidentifikovatelné příjmy či výdaje. Je tedy vyloučeno, že by stěžovatel zpracoval daňovou evidenci účelově. Daňové orgány ani krajský soud na žádné rozpory či pochybnosti v tomto směru kvalifikovaně nepoukázaly.

[18] Stěžovatel upozornil, že jednatelka Konkovo ve své svědecké výpovědi s odkazem na to, že nemá žádné účetní doklady, s velkým časovým odstupem od zjišťovaných událostí pouze vyslovila nepodloženou domněnku, že k okamžiku skončení nájmu byly faktury uhrazeny. Nadto z předložené dohody o skončení nájmu vyplývalo, že i přes ukončení nájmu k 31. 12. 2015 byla společnost Konkovo povinna se z prostor stěžovatele vyklidit až k 1. 7. 2016. Stěžovatel navíc uvádí, že na základě ústní dohody tyto prostory společnost Konkovo užívala až do roku 2017. K datu faktického skončení užívání prostor tak byly faktury skutečně uhrazeny, nikoliv však do data formálního skončení nájmu. Tím, že se žalovaný i krajský soud opřeli jen o několik nejednoznačných vět z výpovědi svědkyně Koňové, hodnotili podle stěžovatele důkazy izolovaně a bez vzájemné souvislosti v rozporu s požadavky § 8 daňového řádu. Nijak přitom nezohlednili fakt, že se značným časovým odstupem si svědci nemohou pamatovat každý detail. Nesprávně navíc odmítli vycházet ze svědeckých výpovědí svědka L. (zaměstnance stěžovatele) a manželky stěžovatele, kteří úhradu závazků v roce 2016 potvrdili. Nezohlednili správně ani motivaci svědků nebo nepravdivost tvrzení svědkyně Koňové o úhradě závazků zápočtem (závazky Konkovo vůči stěžovateli z nájmu byly ve srovnání se spornými závazky stěžovatele marginální). Stěžovatel má za to, že předložil ucelený řetězec důkazů, které úhrady v roce 2016 potvrzují.

[19] Pokud jde o výdaj za plotová prkna, stěžovatel popisuje, že v reakci na výzvu k prokázání skutečností vysvětlil, proč je použil na podlahy k obráběcím a dalším strojům, a předložil též fotodokumentaci. Jedná se přitom o marginální výdaj na spotřební materiál, který správce daně požadoval vidět až po 5 letech od pořízení. V odvolacím řízení žalovaný nově vymyslel na základě veřejně přístupných snímků na portále mapy.cz konstrukci, podle níž je měl stěžovatel použít na plot u svého rodinného domu, avšak pomíjí, že není jasné, zda datum na snímcích je datem jejich pořízení či zveřejnění. Ze snímků není možné jednoznačně určit materiál, z něž je plot vyroben, a je vidět jen jeho čelní strana, nikoliv tři další strany oplocení. Stěžovatel nepopírá, že mezi 24. 5. 2015 a 20. 6. 2017 plot opravil (s výjimkou spodní brány, která vyžadovala výrobu nové kovové konstrukce). Žádal ale o výslech svědka T., který se se stěžovatelem na opravě plotu podílel, a mohl tak dosvědčit, že plot byl opraven ještě předtím, než byly nakoupeny sporné plastové plotovky. Ty stěžovatel nakoupil právě po zkušenostech s výstavbou plotu, protože se jevíly jako lepší alternativa pro výrobu podlah ke strojům než dřevo, což dosvědčil též svědek L. Stěžovatel dále argumentoval i k tomu, proč byl oprávněný jeho výdaj na okna a balkonové dveře, jež využil při opravě svého výrobního areálu. K zahrnutí výdaje na občerstvení do daňově účinných výdajů uvedl, že představovalo pouze okrajové pochybení.

[20] V poslední části kasační stížnosti pak stěžovatel uvádí, že ač mu správce daně nezpochybnil žádné příjmy, zpochybnil mu téměř celou polovinu výdajů, které bylo možné jednoznačně přiřadit ke konkrétním zakázkám, jež by bez nich nemohl vůbec realizovat a jež mu odběratelé uhradili právě v roce 2016. V takové situaci se měl žalovaný zabývat

pokračování

esenciálními výdaji a případným přechodem na stanovení daně podle pomůcek. Krajskému soudu stěžovatel vytýká, že se touto otázkou nezabýval a jen konstatoval, že pro přechod na pomůcky nebyl důvod, a proto esenciální výdaje nelze použít.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí s tím, že napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný a věcně správný. Kasační stížnosti vytýká, že nepřináší mnoho konkrétních námitek proti závěrům krajského soudu a ve značné míře jen opakuje odvolací námitky a již řádně vypořádanou žalobní argumentaci. Pokud jde o problematiku dožádání, žalovaný uvádí, že v návaznosti na námitku podjatosti došlo k vyloučení pouze jedné úřední osoby, tzv. absolutní podjatost všech úředních osob nebyla zjištěna. Nezbytnou náležitostí rozhodnutí o podjatosti nebyla specifikace konkrétní úřední osoby, která povede daňové řízení namísto vyloučené osoby. Teprve následně byla zjištěna překážka objektivní povahy, pro kterou nemohl místně příslušný správce daně pokračovat v daňové kontrole, jelikož existovala důvodná obava, že by daňové řízení mohlo být negativně ovlivněno v důsledku toho, že manželka stěžovatele měla přístup do systému ADIS. Proto bylo namístež dožádat podle § 17 daňového řádu k provedení a ukončení daňové kontroly jiného správce daně, v daném případě Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Součástí provádění daňové kontroly je přitom i její vyhodnocení ve zprávě o daňové kontrole. Toto dožádání nebylo zastřeno delegací dle § 18 daňového řádu.

[22] V souvislosti s otázkou důkazního břemene žalovaný upozorňuje, že stěžovatel dezinterpretuje odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm netvrdil, že daňová evidence stěžovatele je perfektní, naopak správci daně vyplynuly pochybnosti o jeho daňových povinnostech, a důkazní břemeno tak v souladu se zákonem a judikaturou tížilo na stěžovatele. Žalovaný též souhlasí s krajským soudem, že formulační nepřesnosti výzvy k prokázání skutečností stěžovateli nebránily v předložení jiných než v ní vyjmenovaných důkazních prostředků, a proto nešlo o zásadní pochybení. V rámci posouzení objektivnosti hodnocení důkazních prostředků přitom nelze přihlížet k argumentaci stěžovatele velkým časovým odstupem dokazování od kontrolovaného zdaňovacího období. Krajský soud v této souvislosti správně poukázal na to, že tuto žalobní námitku stěžovatel uplatnil opožděně.

[23] Stěžovatel podle žalovaného nemohl být ani zkrácen na svých právech tím, že správce daně po doplnění dokazování nevydal nový výsledek kontrolního zjištění. Ve zprávě o daňové kontrole se totiž výsledek kontrolního zjištění podstatně nezměnil (hotovostní platby zůstaly zpochybněny, což potvrdil i krajský soud). Nelze připustit opakované návrhy na doplnění řízení ve vztahu ke zjištěním, jež zůstala i po vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění nezměněna. Nadto v dalších fázích řízení, např. v odvolacím řízení, stěžovateli nic nebránilo se k věci vyjadřovat a uplatňovat další námitky a důkazy, které by mohly mít vliv na správné zjištění a stanovení daně. Řízení před správcem daně a odvolací řízení, v němž může odvolací orgán zhojit procesní nedostatky postupu správce daně, tvoří jeden celek, což podle žalovaného stěžovatel zcela pomíjí.

[24] Žalovaný připomíná, že svědkyně Koňová mj. uvedla, že faktury byly společnosti Konkovo hrazeny hotově, vždy když byla práce hotová, a že s platbami za vystavené faktury nebyl ze strany stěžovatele nikdy problém. Uvedla též, že ke konci nájemního vztahu byly všechny zakázky stěžovateli odevzdány a že si nevzpomíná, že by některé faktury byly

hrazeny až po ukončení nájemního vztahu. Zároveň si nebyla jistá, zda na předložených výdajových pokladních dokladech je její podpis, protože je jí divné, že by faktury byly hrazeny až v roce 2016. Manželka stěžovatele sice ve své svědecké výpovědi uvedla, že všechny práce dodané společností Konkovo nemohly být uhrazeny v letech 2014 a 2015, ale při hodnocení její věrohodnosti žalovaný přihlédl k tomu, že je manželkou stěžovatele, spolupracující osobou a zpracovatelem daňové evidence stěžovatele, takže má na výsledku řízení přímý zájem. Její výpověď proto žalovaný považoval za účelovou. Podstatný není ani odkaz stěžovatele na jeho daňovou evidenci za roky 2014 a 2015. Poté, co správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zpochybnil předložené doklady, nebylo už jeho povinností prokazovat, jak se obchodní případ skutečně odehrál. Žalovaný je dále přesvědčen, že výdaje za subdodavatelské kovoobráběcí práce postrádaly věcnou souvislost s příjmy stěžovatele v roce 2016, neboť bylo prokázáno, že se jednalo o zakázky realizované v letech 2014 a 2015.

[25] Pokud jde o výdaj na plotovky, krajský soud žalovanému přisvědčil, že plot byl zbudován zčásti v období od 24. 5. 2015 do 30. 6. 2017 a zčásti mezi 30. 6. 2017 a 21. 9. 2021. Je též zřejmé, že plastové plotovky jsou pro použití jako podlahy k obráběcím strojům nevhodné. Výslech svědka T. žalovaný považoval za nadbytečný, jelikož jím stěžovatel chtěl prokazovat časový okamžik vybudování oplocení. Ten však měl žalovaný prokázán jinými důkazními prostředky (datovanými snímky).

[26] Stěžovatel v replice namítl, že žalovaný se nijak nevyjádřil (a to ani v napadeném rozhodnutí) k jeho námitce, že pracovník územního pracoviště v Turnově, který měl na základě rozhodnutí o podjatosti daňovou kontrolu provést, se zřejmě cítil podjatý (stejně jako celé toto územní pracoviště), ale namísto toho aby vznesl námitku podjatosti, o níž by rozhodoval ředitel Finančního úřadu pro Liberecký kraj, využil v rozporu s rozhodnutím o podjatosti institutu dožádání. Důvody dožádání stěžovatel považuje za nezákonné, jelikož se zakládají jen na nepodložených domněnkách správce daně a na skutečnostech, jež mu byly známy již před zahájením daňové kontroly. V ní ale přesto pokračoval až do okamžiku, kdy zjistil, že bude probíhat další dokazování, jež by s ohledem na nekontaktnost významného dodavatele stěžovatele mohlo skončit doměřením daně. Stejně tak stěžovatel nesouhlasí s tvrzením, že správce daně přenesl důkazní břemeno na stěžovatele v souladu se zákonem, jelikož žalovaný přehlíží, že správce daně svou pochybnost (že společnost Konkovo nevykázala v letech 2014 a 2015 tak vysoké výnosy) založil na neexistujícím důkazním prostředku (společnost patrně daňová přiznání vůbec nepodala). Žalovaný vychází pouze ze svědecké výpovědi jednatelky Konkovo, která ale pouze uvedla, že si není jistá či si nevzpomíná. Stěžovatel přitom konzistentně svá tvrzení dokládal kompletními daňovými evidencemi, jež správce daně označil za účelově upravené, aniž by k tomu měl jakýkoliv důkaz, včetně 34 podepsaných a orazítkovaných výdajových dokladů. Jestliže svědkyni Koňové byly finanční prostředky uhrazeny, je logické, že doklady o převzetí také podepsala, což potvrdili ve své svědecké výpovědi i svědek L. a manželka stěžovatele. Žalovaný nevzal v úvahu ani to, že nájemní vztah na základě ústní dohody fakticky trval i po 31. 12. 2015, ostatně správce daně byl u společnosti Konkovo na místním šetření ještě v závěru roku 2016. Žalovaný podle stěžovatele dále pomíjí fakt, že bez vynaložení výdajů v roce 2016 za dodávky Konkovo realizované v letech 2014 a 2015 by stěžovatel nemohl v roce 2016 dosáhnout příjmů od svých odběratelů, jimž subdodávky přefakturoval. V případě plotovek stěžovatel opakuje, že nevyslechnutý svědek T. mohl potvrdit, že plot byl zbudován ještě

pokračování

před nákupem sporných plotovek, a poukazuje na to, že ze snímků není možné usoudit, z jakého materiálu je plot zbudován.

[27] Žalovaný zareagoval v duplice konstatováním, že stěžovatel pouze spekuluje nad tím, co mohlo být pravým důvodem dožádání. Podstatné je, že v odvolacím řízení byl s důvody dožádání seznámen a měl možnost na ně reagovat. I když je pravdou, že pochybnost založená na neexistujícím důkazním prostředku nemůže obstát, správcem daně zjištěné pochybnosti stran faktického uskutečnění fakturovaných prací se musely promítnout i do pochybností ohledně hotovostních úhrad, které musí být ve vztahu příčinné souvislosti s vykonanými pracemi. Odkaz správce daně na neexistující daňová příznání a na exekuci majetku dodavatele proto nijak neovlivnil přechod důkazního břemene na stěžovatele, jelikož zde byly i další pochybnosti (např. neexistence provozovny dodavatele). Na rozpory ve svědeckých výpovědích žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval a výpovědi řádně vyhodnotil, což stěžovatel ignoruje. Snímek k datu 20. 6. 2017 pak prokazuje, že minimálně levá strana oplocení a část oplocení z přední strany domu byla z původního materiálu (nikoliv z celoplastových plotovek), takže k dobudování části oplocení nepochybně muselo dojít až po sporném nákupu plotovek. Na tom nemohla výpověď svědka T. nic změnit.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud po ověření včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72).

III. 1 Námitka nezákonnosti dožádání

[30] Podstatou první části kasační stížnosti je především nesouhlas stěžovatele s vypořádáním jeho procesních námitek zpochybňujících příslušnost úředních osob, které ve výsledku prováděly jeho daňovou kontrolu, a zákonnost procesních kroků, jimiž byly o provedení daňové kontroly dožádány. Stěžovatel dokonce má za to, že se krajský soud jeho námitkami řádně nezabýval.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek není v této otázce nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť ke klíčovým námitkám vysvětluje v bodech 38-40, proč je nepovažuje za důvodné. Lze si samozřejmě představit i detailnější reakci na námitky stěžovatele, nicméně Nejvyšší správní soud upozorňuje, že i kdyby určitá

část námitek v této oblasti krajským soudem zodpovězena nebyla, nemělo by to za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[32] Zde je totiž třeba připomenout, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017-25, upozornil na to, že *„daňová kontrola provedená místně nepřislušným správcem daně automaticky nezakládá nezákonnost vyměření daně.“* Nejvyšší správní soud totiž konstantně judikuje, že ne každá vada správního (zde daňového) řízení zakládá důvodnost žaloby ve správním soudnictví, nýbrž jen taková, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011-101). Tento názor odpovídá i rozhodovací praxi Ústavního soudu, která zdůrazňuje, že procesní práva účastníků řízení před orgány veřejné moci nelze chápat jako samoučelná, nýbrž jako prostředek k ochraně hmotných subjektivních práv [např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 148/02 (U 19/31, SbNU 327)].

[33] V rozsudku ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006-138, Nejvyšší správní soud konkrétně vysvětlil, že na zákonnost rozhodnutí zpravidla nemá vliv, pokud rozhodnutí vydá správní orgán místně nepřislušný, *„neboť je rozhodováno orgánem věcně příslušným, a tedy odborně i jinak vybaveným k posouzení určité otázky. [...] takové pochybení nijak nezasáhne do veřejných subjektivních práv adresáta tohoto aktu, neboť pro jeho právní sféru není vůbec podstatné, zda bylo rozhodnutí vydáno místně příslušným orgánem či nikoli. Rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má totiž za cíl jediné, a to přiměřeně rozložit určitou agendu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče a zejména „zpřístupnit“ správní orgán účastníkům správních řízení, tedy zajistit rychlost a hospodárnost řízení.“*

[34] Jinak by tomu mohlo být jen tehdy, jestliže by se provedení daňové kontroly místně nepřislušným daňovým orgánem, popř. jinou úřední osobou negativně projevilo v právní sféře stěžovatele, a to konkrétně v tom smyslu, že by nebylo možné vyloučit, že výrok napadeného rozhodnutí by byl při správném procesním postupu jiný. Žádnou konkrétní okolnost, v níž by bylo možno spatřovat takový zásah do jeho práv, však stěžovatel neuvádí. Namítá pouze to, že čelil zvýšeným cestovním nákladům, což ale nemohlo nijak ovlivnit výsledek daňového řízení jako celku (nehledě na to, že žalovaný správně poukazuje na to, že k cestě stěžovatele došlo jen jednou; správce daně vycházel stěžovateli vstříc tím, že mu na požádání zasílal listiny z daňového spisu elektronicky, svědky vyslýchal prostřednictvím původního místně příslušného správce daně apod.).

[35] Pokud dále stěžovatel namítá, že o důvodech dožádání se dozvěděl až v odvolacím řízení tím, že bylo dožádání přerazeno z vyhledávací do veřejné části spisu, a že tím bylo porušeno jeho právo na účinnou procesní obranu, neboť se proti zvolenému postupu nemohl bránit stížností podle § 261 daňového řádu ani žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, Nejvyšší správní soud tuto argumentaci neshledává důvodnou. Podstatné je to, že stěžovatel se o předání daňové kontroly nejprve jinému územnímu pracovišti Finančního úřadu pro Liberecký kraj a posléze Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj dozvěděl již v průběhu této daňové kontroly, a již tehdy se tedy mohl takovému postupu bránit podáním stížnosti a případně i zásahové žaloby. I když ještě neznal důvody dožádání, mohl poukazovat právě na to, že mu náleží právo tyto důvody znát. Po vynucení si sdělení těchto

pokračování

důvodů by je mohl zpochybňovat přímo. Nadto není ani pravdou, že by se stěžovatel důvody dožádání dozvěděl až z napadeného rozhodnutí. Samotné dožádání mu žalovaný doručil do datové schránky dne 1. 8. 2022, a stěžovatel tak měl možnost na důvody v něm obsažené reagovat ještě před vydáním napadeného rozhodnutí.

[36] Jelikož Nejvyšší správní soud nenalezl žádný důvod, jak by mohlo případné pochybení při určení úřední osoby, územního pracoviště či finančního úřadu provádějícího daňovou kontrolu ovlivnit celkový výsledek daňového řízení, konstatuje, že konkrétní posouzení těchto námitek krajským soudem bylo nadbytečné. Není tudíž nezbytné, aby se jím zabýval (nad rámec výše uvedeného) i Nejvyšší správní soud. Je totiž zřejmé, že případné pochybení daňových orgánů (a tedy i krajského soudu) v těchto otázkách nemohlo mít na zákonnost napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku jakýkoliv vliv. Tato větev námitek stěžovatele nemůže být důvodná.

III. 2 Důkazní břemeno správce daně

[37] Také v případě úvah krajského soudu o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno a že se tudíž aktivovalo důkazní břemeno tížící stěžovatele, nejsou ve výsledku námitky stěžovatele důvodné. Na rozdíl od krajského soudu sice Nejvyšší správní soud nezastává názor, že by byla výzva k prokázání skutečností zcela bezvadná ve stěžejní části týkající se dodávek od společnosti Konkovo, nic to ale nemění na správnosti závěru krajského soudu, že správce daně mohl své důkazní břemeno unést i později a že tak také učinil.

[38] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence.

[39] Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci je však zřejmé, že v případě, má-li být výzvou opět aktivováno důkazní břemeno daňového subjektu ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu, musí tato výzva uvést důvod, na jehož základě se správce daně domnívá, že předložený doklad neobstojí, resp. specifikovat, jaká skutečnost způsobila jeho neprůkaznost (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[40] Zákon však nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu např. při jednání či prostřednictvím jiného úkonu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze dovozovat, že by sdělení pochybností při jednání či jiné příležitosti nemohlo vést ke splnění důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné

výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 42). Vždy tak musí prokazatelně dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi, které vyplývají z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, aktivuje se tím znovu důkazní břemeno daňového subjektu, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již odlišnými od vlastní daňové evidence, popř. musí svá tvrzení korigovat. (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10 Afs 48/2021-77, bod 48).

[41] Skutečnost, že sdělení pochybností mimo výrok výzvy k prokázání skutečností ve své podstatě porušuje § 92 odst. 4 a § 101 odst. 1 daňového řádu, neznamená, že by k důvodům, proč ta která část povinných evidencí a jiných důkazů předložených daňovým subjektem není podle správce daně průkazná, nebylo možné přihlížet. I v tomto případě se jedná pouze o dílčí nezákonnost, která v situaci, kdy se patřičné důvody daňový subjekt dozví od správce daně anebo žalovaného později tak, aby na tyto pochybnosti mohl řádně reagovat, nemůže mít ve výsledku vliv na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí. I kdyby správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru vůbec neunesl své důkazní břemeno, může tuto procesní povinnost ve výsledku splnit v průběhu odvolacího řízení samotný žalovaný (zpravidla prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu), jelikož odvolací řízení slouží k nápravě pochybení, jichž se dopustil správce daně v prvostupňovém řízení.

[42] Je též třeba zmínit, že důkazní břemeno daňového subjektu dle § 92 odst. 3 daňového řádu a důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se nestřídá (nepřenáší), ale tato důkazní břemena po celou dobu působí vedle sebe. Daňový subjekt je povinen předložit svou daňovou evidenci, jinak zpravidla nezbyvá než vyměření daně dle pomůcek (§ 98 daňového řádu). Je-li daňová evidence soudržná, správce daně z ní vychází, i když z povahy věci ze samotných daňových dokladů v zásadě nikdy najisto neplyne, že se dokladované transakce musely odehrát i v realitě. Jestliže správce daně ale poukáže na nesrovnalost u určitého dokladu (např. protistrana transakci ve svých daňových tvrzeních neuvedla, doklad je v logickém nesouladu s doklady jinými či samotné údaje v něm objektivně vzbuzují pochybnosti, z důkazů provedených správcem daně plyne něco jiného apod.), daňová evidence, resp. původní doklad k unesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu přestává dostačovat. Daňový subjekt v takovém případě musí buď poskytnout vysvětlení, jež neobvyklost transakce vysvětlí (poukáže na souvislosti v předložených dokladech, jež na první pohled nemusely být správci daně patrné, nebo tuto souvislost podpoří důkazními prostředky, jež dosud správci daně předloženy nebyly), anebo musí předložit (označit) takové důkazní prostředky, jež vyvrátí pravdivost důkazů předložených správcem daně. Nestačí ale důkazní prostředky předkládané správcem daně pouze zpochybnit, jelikož důkazní břemeno oprávněnosti uplatnění jím tvrzených daňových výdajů tíží daňový subjekt a má ve své podstatě primární povahu. Nelze-li skutečnosti prokazované správcem daně vyloučit v kontextu zjištěných skutečností jako

pokračování

nemožné či velmi nepravděpodobné, tj. panuje-li o reálném stavu věcí nejistota, nelze považovat důkazní břemeno daňového subjektu za splněné.

[43] Nejedná se ani o procesní povinnosti působící jako jeden monolit *en bloc* ve vztahu ke všem dokladům, nýbrž je třeba je posuzovat zvlášť k jednotlivým prokazovaným skutečnostem a jednotlivým zpochybňovaným dokladům. Správce daně sice může prokázat určitou skutečnost, která učiní nevěrohodnými veškeré předložené evidence (např. získá důkazy ukazující na to, že daňové evidence byly účelově vytvářeny až dodatečně pro účely daňové kontroly s cílem zakrýt podezřelé skutečnosti, a nejsou tak „svědkem“ okolností nastalých v prověřovaném zdaňovacím období), zpravidla ale bude zpochybněna jen určitá skupina dokladů (např. dodavatel sdělí, že daňovému subjektu nic nedodával) nebo jen doklad jediný (dodavatel sdělí, že úhrada proběhla, ale v jiném zdaňovacím období). Stejně tak, pokud daňový subjekt vyvrátí důkaz předložený správcem daně, je namístě znovu respektovat ve výsledku nezpochybněné doklady tvořící daňovou evidenci. Není tedy oprávněný přístup správce daně, který odmítá jakkoliv zohlednit důkazní hodnotu vnitřně souladného účetnictví anebo daňové evidence tam, kde její údaje korespondují s daňovými tvrzeními a souvisejícími doklady, jež daňový subjekt v minulosti správci daně a jiným orgánům a osobám předkládal. Zpochybnění jednoho či několika dílčích daňových dokladů tedy není ospravedlnitelným důvodem pro naprosté přehlížení veškerých ostatních daňových dokladů v rámci hodnocení důkazů a trvání výhradně na svědeckém prokázání všech evidovaných transakcí a jejich souvislostí či jejich doložení výhradně primárními listinnými doklady (smlouvami, objednávkami, dodacími listy apod.).

[44] V tomto případě má stěžovatel z podstatné části pravdu v tom, že důvody zpochybňující rozsáhlé a podrobné evidence, které předložil ve vztahu k výdajům na plnění přijatá od společnosti Konkovo, uváděné správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností neobstojí. Zmiňované důvody (virtuální sídlo, exekuce na majetek společníků, zrušení registrace k DPH v roce 2016, nezveřejňování účetních závěrek) totiž nebyly jakkoli v rozporu s doklady (fakturami, výdajovými pokladními doklady, inventurami neuhrazených závazků apod.) předloženými stěžovatelem, neukazovaly na jakoukoliv vnitřní nesrovnalost předložených důkazních prostředků a ani nezakládaly důvody se domnívat, že stěžovatel dodávky reálně nepřijal či neuhradil. Některé další důvody by sice pochyby vyvolávat mohly, ale nikoliv v kontextu stěžovatelem předložených důkazů (absence zapsané provozovny byla zjevně vysvětlena předloženou nájemní smlouvou), popř. informací, jež měly být správci daně známy z úřední činnosti (stěžovatelem zmiňované místní šetření správce daně v provozovně Konkovo v roce 2016). Uznat přitom nelze ani důvody založené na skutečnostech, jejichž nepravdivosti si musel být správce daně vědom (nižší rozsah výnosů v daňových přiznáních Konkovo za roky 2014 a 2015), resp. jejichž skutečnou povahu neuvedl (že Konkovo ve skutečnosti daňová přiznání vůbec nepodala), byť by jinak jako důvod pochybností obstály.

[45] Stěžovatel nicméně pomíjí ještě další ve výzvě uvedený důvod – neobvyklost úhrad až téměř po dvou letech (dodávky měly probíhat od června 2014 do prosince 2015, ale první faktura byla uhrazena až 20. 3. 2016) dodavateli zatíženému exekucemi. Tento důvod je sice zčásti nepřesný (exekucemi byli zatíženi jen manželé Koňovi jakožto společníci a jednatelé Konkovo), ale již samotná výrazná prodleva při úhradě závazků bez bližšího vysvětlení pochyby vyvolává. Ve výzvě k prokázání skutečností přitom správce daně ve vztahu

k platbám nevyslovil pouze pochybnost o tom, že stěžovatel „poskytl úhrady za předměty fakturace výše uvedenému dodavateli v uplatněné výši“, ale v odstavci věnovaném právě neobvyklým prodlevám v úhradě faktur také zmínil, že „vzhledem k výši fakturovaných částek dle daňových dokladů se jeví jako nepravděpodobné, že by dodavatel, na kterého jsou vyhlášeny exekuce, nepožadoval úhradu jednotlivých daňových dokladů průběžně.“

[46] Skutečně neobvyklá několikaletá prodleva při úhradě závazků stěžovatele o značné výši vůči dodavateli, s nímž mělo být dlouhodobě spolupracováno, na straně správce daně důvodné pochyby vyvolávat mohla, i když předložené doklady k roku 2016 jinak netrpěly vnitřními rozpory. Stěžovatel to sice posléze vysvětloval tím, že závazky nehradil, protože kumuloval prostředky na pořízení CNC centra, a že k jejich úhradě přistoupil až v návaznosti na jeho pořízení a následné proplacení dotace (žalovaný přitom nepochybně, že by tyto operace neměly odraz v předložených dokladech), nicméně toto vysvětlení z předložených dokladů neplynulo *prima facie* bez dalšího. Stěžovatel je tak podával ve chvíli, kdy výzva k prokázání skutečností již aktivovala jeho důkazní břemeno ve vztahu k otázce, zda skutečně výdaje uhradil až v roce 2016 (tj. zda při uplatnění těchto výdajů respektoval zásadu časové souvislosti zakotvenou v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a zda údaje v daňové evidenci stěžovatele a na výdajových pokladních dokladech odpovídají skutečnosti.

[47] I když toto vysvětlení a jeho podpora v předložených dokladech (včetně poukazu stěžovatele soulad předložených dokladů s údaji o výši závazků uváděnými v jeho daňových priznáních k dani z příjmů za roky 2014 a 2015) mohly být považovány za dostatečné pro rozptýlení vyslovené pochybnosti ze strany správce daně, správce daně posléze znovu unesl v této sporné otázce své důkazní břemeno, jelikož inicioval a provedl výslech svědkyně Koňové, z něj vyplynulo, že podle ní stěžovatel hradil faktury Konkovo v zásadě obratem. V takové situaci tudíž bylo nutné, aby stěžovatel svá tvrzení prokázal dalšími důkazy, anebo aby přesvědčivě vysvětlil, proč tato svědecká výpověď nemůže obsah ostatních důkazů zpochybnit (proč je neprůkazná).

[48] Jinak tomu bylo v případě ostatních zpochybněných výdajů stěžovatele, kde krajský soud zcela správně poukázal na to, že výzva jen konstatuje pochybnosti o věcné souvislosti těchto výdajů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, aniž by ale důvod takové pochybnosti jakkoliv specifikovala. Zde výzva zcela nepochybně důkazní břemeno na straně stěžovatele neaktivovala. I když Nejvyšší správní soud rozumí tomu, že pořízení pračky a sušičky prádla nebo okrasných plotových prken stěžovatelem, který podnikal v oboru obrábění kovů, nepochybně mohlo vzbuzovat pochyby o jejich souvislosti se stěžovatelovou podnikatelskou činností, správce daně byl povinen tuto pochybnost ve výzvě výslovně uvést, a nikoliv její přítomnost implicitně předpokládat.

[49] To ale ve výsledku nic nemění na tom, že toto pochybení při formulaci výzvy bylo později v průběhu daňové kontroly napraveno, jelikož důvody vyslovených pochybností správce daně zformuloval ve sdělení o výsledku kontrolních zjištění a posléze zopakoval ve zprávě o daňové kontrole. Nejpozději v ten okamžik se již stěžovatel nemohl spoléhat na obsah jím předložených evidencí a dokladů, jelikož z nich věcná souvislost těchto výdajů s jeho příjmy neplynula, a byl povinen oprávněnost uplatnění těchto výdajů prokázat jinak (aktivovalo se jeho důkazní břemeno). I přes zmíněné nedostatky výzvy k prokázání

pokračování

skutečností tak ve výsledku důkazní břemeno skutečně tížilo stěžovatele a správce daně a žalovaný byli oprávněni požadovat, aby toto důkazní břemeno unesl.

[50] Krajský soud v tomto smyslu také správně poukázal na to, že ani direktivní formulace výzvy zdánlivě taxativně vymezující důkazní prostředky, jež správce daně vyžadoval předložit, nepředstavuje okolnost, jež by mohla bez dalšího vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že se jednalo spíše o formulační nepřesnost, dokládá další vývoj daňového řízení, v němž se správce daně zabýval i jinými důkazními prostředky, než které vyjmenoval ve výzvě. Z daňového řízení též plyne, že stěžovatel se nenechal nepřesně formulovanou výzvou zmást a navrhoval dokazování např. řadou svědeckých výpovědí. I kdyby tedy taková formulace výzvy byla ze strany správce daně cíleným „faulem“, je zjevné, že ve výsledku nemohla mít na zákonnost napadeného rozhodnutí jakýkoliv vliv.

III. 3 Námitka předčasného vydání zprávy o daňové kontrole

[51] Nejvyšší správní soud nemohl z obdobných důvodů přisvědčit ani námitkám, zpochybňujícím závěr krajského soudu a daňových orgánů, že po sdělení výsledku kontrolního zjištění již nedošlo k podstatné změně tohoto výsledku a bylo možné bez dalšího přistoupit k oznámení zprávy o daňové kontrole a vydání dodatečného platebního výměru.

[52] I zde platí, že i kdyby správce daně pochybil při aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu, podle něž *dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4* (tj. k novému sdělení výsledku kontrolního zjištění s tím, že součástí zprávy o daňové kontrole je až konečný výsledek kontrolního zjištění vydaný poté, co daňový subjekt může znovu uplatnit své vyjádření a důkazní návrhy), zkrácení procesních práv stěžovatele by bylo napraveno možností vyjádřit se a navrhnout dokazování v odvolání (a posléze ještě v seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu). Ve výsledku by tedy namítané pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

[53] Nadto, jak již Nejvyšší správní soud poznamenal v předchozí části rozsudku, výsledek kontrolních zjištění na rozdíl od toho, co uvádí stěžovatel, vyjadřoval i pochybnost o tom, že by byly sporné faktury hrazeny až s dvouletým prodlením, tj. v roce 2016. Závěr ve zprávě o daňové kontrole, že stěžovatel neprokázal, že se výdaje uskutečnily v prověřovaném zdaňovacím období, tak nebyl závěrem novým, na nějž stěžovatel nemohl dříve reagovat. Už jen proto nemohlo jít o podstatnou změnu, resp. ani po doplnění dokazování nenastala žádná významná změna v neprospěch stěžovatele, jež by v zájmu jeho práva na spravedlivý proces vyžadovala otevřít mu nový prostor pro unesení jeho důkazního břemene.

III. 4 (Ne)prokázání sporných výdajů

[54] Důvodnými však Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele, že žalovaný (potažmo krajský soud) řádně nezjistil skutkový stav v případě plateb za dodávky od společnosti Konkovo. Nejvyšší správní soud nejprve ale musel zvážit, zda související námitky jsou vůbec přípustné (ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.), jelikož na rozdíl od bohatě rozvinutých procesních námitek stěžovatel v žalobě adresované krajskému soudu

proti vyhodnocení skutkového stavu žalovaným brojil jen relativně obecně a *de facto* okrajově na str. 11 žaloby, čemuž odpovídá i relativně stručné posouzení této otázky krajským soudem.

[55] Zde je třeba uvést, že samotné konstatování, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, pro svou obecnost žalobní bod nepředstavovalo. Tím byly až na to navazující konkrétnější argumenty ve dvou navazujících odstavcích. Stěžovatel v žalobě nedostatečné zjištění skutkového stavu spojil s tím, 1) že správce daně řádně nezpochybnil hotovostní platby doložené výdajovými doklady, 2) že stěžovateli bylo odepřeno vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění po doplnění dokazování a 3) že se správce daně ani žalovaný argumentačně nevypořádali s tím, že stěžovatelova kompletní daňová evidence za roky 2014 a 2015 plně odpovídající jeho daňovým přiznáním za tyto roky prokazuje, že v těchto letech nebyly sporné dodávky od společnosti Konkovo uhrazeny (jejich samotné uhrazení přitom žalovaný nerozporuje). Tvrzení o účelovém zpracování daňové evidence není dle stěžovatele ničím podloženo, a naopak odporuje konstatování v bodě 106 napadeného rozhodnutí, že daňová evidence nebyla shledána neprůkaznou. Kasační argumentace je tak přípustná jen v rozsahu, v němž navazuje na tyto žalobní body posléze rozvinuté v replice k žalobě.

[56] Pokud jde o otázku řádného zpochybnění uskutečnění výdajů za plnění od společnosti Konkovo v roce 2016 (unesení důkazního břemene žalovaného) a otázku zkrácení stěžovatele na právu se vyjádřit k dokazování doplněnému v reakci na jeho námitky proti výsledku kontrolního zjištění, těmito otázkami se Nejvyšší správní soud zabýval již v předchozích částech rozsudku se závěrem, že k takovým pochybením v procesu dokazování nedošlo a ani by nemohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož stěžovatel měl prostor pro uplatnění svých procesních práv nejpozději v průběhu odvolacího řízení.

[57] Je však třeba se blíže zabývat tím, zda žalovaný a krajský soud řádně zohlednili důkazní hodnotu daňových evidencí stěžovatele včetně jejich souladu s údaji stěžovatelem dříve vykázanými při podání jeho daňových přiznání za roky 2014 a 2015. V tomto směru přitom Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí v tom, že žalovaný ani správce daně nijak nevysvětlili, proč tyto důkazní prostředky a stěžovatelem zmiňovaný soulad se stavy nesplacených závazků vykázanými v daňových přiznáních za předcházející zdaňovací období postrádají důkazní hodnotu.

[58] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpravidla nezpochybňuje daňové evidence jako celek, nepůsobí *en bloc*, ale dopadá jen na takové účetní záznamy, jejichž pravdivost byla vyvrácena či o jejichž pravdivosti s ohledem na podložená zjištění správce daně lze důvodně pochybovat. S ohledem na systematické souvislosti podvojného účetnictví je samozřejmě možné, že vyvrácením pravdivosti jednoho účetního záznamu mohou být co do průkaznosti dotčeny i mnohé další účetní záznamy a související listiny, v případě vedení „pouhé“ daňové evidence však jsou takové systémové souvislosti podstatně oslabeny. V tomto případě správce daně samotný okamžik úhrady dodávek od společnosti Konkovo zpochybnil jen poukazem na neobvyklost situace, kdy měl tento dodavatel vyčkávat na úhradu značných částek téměř dva roky. Tímto argumentem však úhradu závazků v roce 2016 přímo

pokračování

nevyvrátil a žádný důkaz o opaku nepředložil. Proto poukaz stěžovatele na to, že datum úhrady plně odpovídá nejen jeho daňové evidenci za rok 2016, ale i údajům zachyceným v jeho daňových evidencích v letech 2014 a 2015 (které též předložil), jež navíc odpovídají tomu, co správci daně ohlásil při podání daňových přiznání za tyto dva předchozí roky (což žalovaný nijak nezpochybnuje a nevyvrací), k rozptýlení pochybností správce daně postačoval.

[59] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že konstatování správce daně i žalovaného o účelovém zpracování daňových evidencí je pouhým ničím nepodloženým výkřikem, který postrádá jakýkoliv důkazní základ. Daňové orgány za celou dobu daňového řízení ve vztahu k výdajům vůči společnosti Konkovo nepředložily žádný důkaz o tom, že by některý z údajů v daňových evidencích byl nepravdivý či že by mezi předloženými podklady panovaly jakékoliv nesrovnalosti. Skutečnost, že stejnou výši neuhrazených závazků, která vyplývá z daňových evidencí, stěžovatel vykázal již v minulosti, činí neprokázané tvrzení žalovaného o účelovosti zpracování daňových evidencí navíc krajně nepravděpodobným a prakticky vyloučeným. To by totiž musel stěžovatel cíleně manipulovat s údaji plynoucími z daňové evidence již v době podání daňových přiznání v předchozích letech, tedy v době, kdy nemohl tušit, že bude podroben daňové kontrole. Tuto otázku tedy žalovaný vyhodnotil nesprávně, jestliže bez dalšího předloženým daňovým dokladům a evidencím, a zejména pak jejich souladu s údaji, jež byly v minulosti reportovány správci daně při podání daňových přiznání, nepřiznal při hodnocení výsledků dokazování žádnou důkazní hodnotu. V návaznosti na tuto argumentaci je přitom nezbytné se věnovat i otázce celkového vyhodnocení skutkového stavu. Hodnocení důkazních prostředků je komplexní proces, jenž zpravidla nelze omezit jen na jediný důkazní prostředek, ale je třeba vážit též všechna důkazní zjištění v jejich celkovém kontextu. Je proto vhodné, aby se s ohledem na důvodnost přípustné kasační námitky týkající se důkazní hodnoty daňových evidencí stěžovatele Nejvyšší správní soud částečně vyjádřil i k souvisejícím důkazům podrobněji zpochybňovaným stěžovatelem až v kasační stížnosti.

[60] Hodnota výše zmíněných a žalovaným přehlížených důkazních prostředků může převážit i nad zjištěními ze svědecké výpovědi svědkyně Koňové. Nejvyššímu správnímu soudu neuniklo, že žalovaný výpovědi této svědkyně přikládá prakticky absolutní váhu a považuje ji v podstatě za nezpochybnitelnou do té míry, že jakýkoliv důkaz odporující této výpovědi odmítá jako nedostatečný. Opomíjí přitom ovšem fakt, že svědecká výpověď hovořící o tom, že úhrady faktur probíhaly v podstatě obratem bez větších prodlev, zůstala ojedinělým důkazem, který stojí zcela osamocen v konkurenci všech dalších důkazů, které souladně dosvědčují, že k úhradám došlo až v roce 2016. Nejednalo se přitom jen o shora zmíněné a stěžovatelem opakovaně připomínané konzistentní údaje v jeho daňových evidencích a přílohách k daňovým přiznáním či výdajové pokladní doklady s razítkem společnosti Konkovo a podpisem osoby přijímající hotovost. Totéž totiž potvrzovala i svědecká výpověď manželky stěžovatele, která jednatelce Konkovo hotovost předávala, a svědka L. (zaměstnance stěžovatele), který potvrdil, že opakovaně viděl (a to i v roce 2016), ať již od stroje poblíž kanceláře v areálu stěžovatele, nebo při svačině v kanceláři, že manželka stěžovatele předávala jednatelce Konkovo oproti podpisu hotovost.

[61] Je sice pravdou, že tito dva svědci jsou v užším vztahu ke stěžovateli a že jeho manželka je přímo zainteresována na výsledku řízení, ale ani takový vztah neopravňuje

žalovaného paušálně jejich svědeckou výpověď odmítat jako nevěrohodnou. Nejprve totiž byl povinen stejným způsobem vyhodnotit důvěryhodnost konkurujících důkazních prostředků a jejich vzájemný soulad. Nelze bez dalšího předjímat, že manželka a zaměstnanec daňového subjektu nevypovídají jako svědci pravdivě, v realitě tomu může být i opačně. Žalovaný tedy byl povinen v rámci řádného hodnocení vzájemně rozporných výpovědí svědkyně Koňové a dalších svědků a zjištění z listinných důkazů zvážit i takové otázky, jako byla skutečnost, že společnost Konkovo, v níž svědkyně působila jako jednatelka a posléze jako likvidátor, vůbec nepodávala daňová přiznání (a tedy patrně ani neodváděla daně), takže i svědkyně mohla mít motivaci nepřiznat příjem poměrně vysokých částek v roce 2016. To platí o to více v situaci, kdy hotovost měla přijímat do vlastních rukou, zatímco na její obchodní podíl ve společnosti Konkovo byla uvalena exekuce, což pravděpodobně znamenalo nemožnost výplaty podílu na zisku, resp. vypořádacího podílu bez předchozí úhrady pohledávek oprávněného. V dané situaci tak nemuselo být ve hře jen krácení daně, ale i poškozování práv věřitelů. Svou roli nepochybně mohla hrát i informace, že se manželé Koňovi se stěžovatelem a jeho manželkou „nerozešli v dobrém“, což svědkyně připustila, byť důvod rozporů protokol o výpovědi nezachycuje.

[62] Všechny tyto okolnosti ukazují, že paušální odmítnutí veškerých konkurujících důkazů (včetně daňových evidencí stěžovatele souladných s jeho dřívějšími daňovými přiznáními) tváří v tvář svědectví jednatelky Konkovo nemůže bez vypořádání všech komplexních souvislostí obstát. Nejvyšší správní soud není v pozici, aby takové komplexní hodnocení činil v řízení o kasační stížnosti a formuloval výsledné skutkové zjištění jako závazný názor, jestliže příslušnou komplexní úvahu předtím neučinil ani žalovaný, ani krajský soud. V kontextu kasačních námitek stěžovatele je však zjevné, že hodnocení důkazů, o něž se opírá napadené rozhodnutí, není dostačující a pomíjí nikoliv nevýznamné důkazy, které potvrzují verzi stěžovatele. V důsledku toho napadené rozhodnutí nemůže obstát. Uvedené shodně dopadá i na napadený rozsudek krajského soudu, jenž námitku nesprávného zjištění skutkového stavu v důsledku podcenění významu daňových evidencí stěžovatele souladných s jeho dřívějšími daňovými přiznáními, kterou stěžovatel dále rozvinul v replice, fakticky vůbec nehodnotil, jelikož pouze paušálně souhlasil s nedostatečnými závěry vyslovenými žalovaným v napadeném rozhodnutí.

[63] Částečně je třeba dát za pravdu stěžovateli i v otázce výdaje na celoplastové plotovky. Nelze s ním sice souhlasit v tom, že by použití plotovek na podlázky ke strojům doložil v průběhu daňové kontroly fotografiemi. Z předložené fotodokumentace (i přes její nedokonalost) je zjevné, že podlázky nebyly tvořeny prkny s okrasnou tříhrannou hlavou, jež byly uvedeny na faktuře, které se týkal sporný výdaj, a jejichž přesnější podoba byla správcem daně ověřena na fotografiích z elektronického obchodu dodavatele. Žalovanému lze též přisvědčit, že z fotografií z aplikace Panorama na portále mapy.cz se jeví, že tvarově shodná prkna s tříhrannou hlavou byla postupně použita k náhradě původních obdélníkových plotovek na plotě kolem rodinného domu stěžovatele. Skutečnost, že datum uvedené na snímcích je datem pořízení snímku, uvádí sám provozovatel tohoto portálu (<https://help.mapy.com/cs/mapa/panorama/>). Snímky tak skutečně napovídají tomu, že obdobný materiál stěžovatel mezi daty 24. 5. 2015 a 21. 9. 2021 použil na oplocení svého rodinného domu, tj. nikoliv za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a to konkrétně zčásti před 30. 6. 2017 a zčásti poté), a zásadním způsobem zpochybňují tvrzení stěžovatele o použití plotovek na konstrukci podlážek ke strojům v jeho provozovně.

pokračování

[64] Na druhou stranu však nelze vyloučit, že totožný materiál stěžovatel zakoupil, jak uvádí, nejprve pro svou osobní potřebu a posléze na základě zkušeností se jej rozhodl nakoupit znovu i pro podnikatelské účely. Výsledky svědků (pan L., manželka stěžovatele) potvrzující použití plastových plotovek na podlahy sice v této části nepůsobí v kontrastu s objektivními zjištěními plynoucími z fotografií plotu a tvrzeními o jejich relativně brzké výměně zpět za dřevěné podlahy přesvědčivě, nicméně závěr žalovaného, že má za prokázané použití právě těch plotovek, jichž se týkal sporný výdaj, na soukromém plotě stěžovatele je předčasný. Nejvyšší správní soud totiž nemá za to, že by žalovaný prokázal takové použití s dostatečnou mírou jistoty, určitý prostor pro verzi stěžovatele zde stále zůstává. Jde v tomto ohledu spíše o to, že stěžovatel v kontrastu se zjištěními žalovaného dosud neunesl důkazní břemeno k oprávněnosti uplatnění výdaje za plotovky. To mu ale nelze vytýkat, pokud žalovaný neprovedl výslech svědka T., jenž měl podle důkazního návrhu stěžovatele prokázat, kdy konkrétně došlo k montáži nových plotových prken u jeho rodinného domu. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že pokud by tento svědek důvěryhodným způsobem potvrdil, že k tomu došlo ještě předtím, než stěžovatel obdržel plotovky z dodávky, ve vztahu k níž uplatnil zdanitelný výdaj, staly by se indicie předkládané žalovaným nerozhodnými. Bylo by totiž patrné, že se týkají jiné dodávky materiálu, jež daňovou evidencí stěžovatele neprochází. Teprve po vyčerpání relevantních důkazních návrhů stěžovatele tak bude moci žalovaný případně uzavřít, že oprávněnost tohoto výdaje stěžovatel neprokázal (pokud samozřejmě na základě dalších důkazů žalovaný nezjistí takové skutečnosti, jež by použití sporného výdaje na soukromé účely stěžovatele učinily nepochybným).

[65] Na rozdíl od předchozích dvou kategorií výdajů se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat argumentací stěžovatele k výdaji na pořízení oken a balkonových dveří. Ve vztahu k tomuto výdaji totiž stěžovatel v žalobě neuvedl zhora nic. V této části se kasační stížnost opírá výhradně o důvody, které stěžovatel neuplatnil v žalobní lhůtě před krajským soudem, ač k tomu měl prostor. Tato část kasační argumentace je tudíž nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

III. 5 Esenciální náklady

[66] Pokud jde o otázku tzv. esenciálních nákladů, Nejvyšší správní soud připomíná, že jeho rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, tento myšlenkový koncept odmítl. Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že „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.“ Nadto tato otázka není v případě stěžovatele ani relevantní, jelikož žalovaný nepopírá, že veškeré sporné výdaje za subdodávky od společnosti Konkovo vynaložil. Jediná sporná otázka zůstala v tom, zda tyto výdaje reálně nevynaložil již v předchozích letech 2014 a 2015, takže je nebylo možné z důvodu porušení časové souvislosti vyžadované § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů účinně uplatnit ve zdaňovacím období roku 2016. Pokud by je stěžovatel z pohledu žalovaného uplatnil ve správném zdaňovacím období, žalovaný by patrně tyto výdaje jako daňově účinné uznal. Tato kasační námitka tudíž není důvodná.

IV.

Závěr a náklady řízení

[67] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v části uplatněné argumentace je kasační stížnost důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil. Protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[68] V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Zejména tedy patřičně zohlední důkazní význam daňových evidencí stěžovatele včetně souvisejících účetních dokladů, posoudí, zda byly souladné s údaji nahlášenými při podání daňových přiznání již za roky 2014 a 2015, a zváží, jaký mají tyto skutečnosti vliv na důvěryhodnost těchto evidencí. Pro případ, že žalovaný bude chtít své skutkové závěry postavit na osamocené výpovědi svědkyně Koňové, neopomene též ve všech souvislostech posoudit důvěryhodnost této svědkyně, a to i ve světle okolností, jež jsou mu známy o společnosti Konkovo (včetně případných zjištění z místního šetření u této společnosti, jež mělo proběhnout v roce 2016). V případě sporného výdaje na pořízení plotovek žalovaný provede důkaz výslechem svědka T.

[69] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzené věci byl úspěšný žalobce (stěžovatel), má proto právo na náhradu nákladů, jež v řízeních vynaložil. Žalovaný naopak neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem v návaznosti na konečný výsledek řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[70] V řízení před Nejvyšším správním soudem stěžovatel zaplatil soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích) a v řízení před krajským soudem soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[71] Stěžovatel byl po celou dobu řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem. V řízení před krajským soudem zástupce učinil tři úkony právní služby dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „advokátní tarif“), a to konkrétně převzetí a přípravu zastoupení, sepsí žaloby a repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce učinil dva úkony právní služby, a to sepsí kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatele učinil pět úkonů právní služby s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože zástupce stěžovatele je plátcem

pokračování

daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení též o částku 3 570 Kč představující náhradu za tuto daň. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 20 570 Kč (včetně náhrady za daň z přidané hodnoty) a zaplacené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč, tak představuje částku 28 570 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

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

V Brně dne 5. června 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu