



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Mfirm s. r. o.**, se sídlem Zábřežská 69/41, Šumperk, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 39978/17/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 19. 3. 2019, č. j. 65 Af 72/2017 – 91,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1786850/16/3109-50522-800412 a č. j. 1787412/16/3109-50522-800412, žalobci na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012 v celkové výši 233.320 Kč a předepsal uhradit penále v celkové výši 46.664 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce napadeným rozhodnutím změnil výši doměřené daně na částku 319.960 Kč a výši penále na částku 63.992 Kč. Žalovaný žalobci neuznal náklady na dosažení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť zčásti nebylo prokázáno, že byly vynaloženy v uplatněné výši a zčásti nebyla prokázána souvislost uplatněných nákladů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů žalobce. Konkrétně žalovaný neuznal žalobci náklady na nákup vzorků pivních etiket, kosmetického materiálu, relaxačního světla, potravin, roční jízdenky MHD, dálniční známky, náklady na kurzovné a výrobu loga a dále náklady na cestovné (zejména byt pronajatý jednatelem

a zaměstnancem žalobce M. D., vč. energií a služeb a náhradu za cesty soukromým automobilem M. D.).

[2] Žalobu proti uvedenému rozhodnutí napadeným rozsudkem Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zamítl. Konstatoval, že správce daně v průběhu daňového řízení sdělil žalobci, o kterých skutečnostech má pochybnosti. Žalobce proto následně navrhl provedení důkazů k prokázání skutečností dle zpochybněných daňových dokladů. Tyto důkazy správce daně buď provedl a podrobil hodnocení, či vysvětlil, proč navržené důkazy neprovedl. To, že se konkrétní hodnocení důkazů správcem daně liší od hodnocení žalobce, nepředstavuje samo o sobě pochybení správce daně. Žalovaný se vypořádal i s fakturami č. 2011-106 a 2011-107 za prodej 2 ks knih „Zdraví díky odkyselení“ (bod 160 napadeného rozhodnutí). Pokud jde o námitku, že se žalovaný nevyjádřil k argumentaci článkem Mgr. Hulce, dle krajského soudu se nejedná o důkazní návrh a bez dalšího není pochybením žalovaného, pokud neprovede rozbor či nevyvrací tvrzení uvedená v odborném článku předloženém žalobcem. Správce daně se vypořádal se všemi návrhy na výslech svědků, žalovaný v tomto směru odkázal na zprávu o daňové kontrole, což je postup přípustný.

[3] Ze zákona a judikatury dle krajského soudu vyplývá, že pokud daňový subjekt zaúčtuje do svého účetnictví fakturu za určitou službu, má povinnost prokázat, v čem předmět této faktury souvisí s jeho podnikáním. Žalobce za předmětná zdaňovací období uplatňoval jako daňově uznatelné např. náklady za nákup vzorků pивních etiket, kosmetický materiál, náklady na kurzovné apod., přičemž hlavní náplní činnosti žalobce bylo poskytování softwarových služeb. Správci daně tak opodstatněně vznikly pochybnosti o tom, že se jednalo o daňově uznatelné náklady, proto žalobce vyzval k vyvrácení těchto pochybností, které řádně popsals.

[4] Za určitých podmínek je dle krajského soudu možné uznat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů i výdaje, které nebyly zhodnoceny a nepřinesly odpovídající příjem v případě, že musel podnikatel upustit od podnikatelského záměru. I tehdy lze však uznat pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Pokud záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a náklady se mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným, je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a zabránit daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Za vhodný indikátor skutečné existence podnikatelského záměru pokládá rozšířený senát Nejvyššího správního soudu fakt, že daňový subjekt již prokazatelně alespoň započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Důkazní břemeno v tomto ohledu leží na daňovém subjektu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS).

[5] Žalobce sice měl v obchodním rejstříku zapsán předmět činnosti: masérské, rekondiční a regenerační služby, ale tuto činnost, kterou si nechal do obchodního rejstříku zapsat již dne 13. 2. 2008 (a vymazal ke dni 8. 11. 2012), nikdy nevykonával. Za 4,5 roku tedy žalobce nevyvíjel v tomto oboru žádnou činnost. Žalobce vykonával činnost toliko v oblasti softwarového poradenství. Pouhá nedatovaná nabídka k pronájmu kosmetického studia a skutečnost, že L. C. se účastnila kurzů relaxačních a masážních technik a masáží shiatsu neprokazuje, že žalobce činil dostatečné množství cílených kroků vedoucích k realizaci podnikatelského záměru a z konkrétních, jednoznačných a prokázaných důvodů musel od zamýšleného podnikatelského záměru upustit. Neexistuje žádná písemná komunikace mezi realitními makléři a žalobcem kromě

jednoho nedatovaného e-mailu, neexistují rezervační smlouvy, žalobce nepředložil údajně realizované logo kosmetického salonu ani nepopsal jeho vzhled.

[6] K výsledku svědka M. D. (jednatele žalobce), krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 24. 5. 2018. č. j. 3 Afs 45/2017 - 23, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23), podle níž bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka. To se týká i výsledku L. C., která byla jednatelkou žalobce po většinu předmětných zdaňovacích období (do 18. 10. 2012). L. C. se stala jednatelkou žalobce již v roce 2008, kurzy navštěvovala již od roku 2005, v průběhu této doby žádnou masérskou či kosmetickou činnost nikdy nevykonávala, za činnost jednatelky nepobírala žádnou odměnu a jejím příjmem byly pouze cestovní náhrady. Tato svědkyně odmítla před správcem daně vypovídat, neboť jednatel žalobce byl jejím partnerem a současně ona čelila trestnímu stíhání. Není proto vadou řízení, že se správce daně a žalovaný nepokusili opakovaně svědkyni vyslechnout.

[7] Ani námitku, že správní orgány pochybily, když nevyslechly realitní makléřku R. T., neshledal krajský soud důvodnou. Žalobce netvrdil, jaké konkrétní skutečnosti by výpověď R. T. mohla prokázat. Tato svědkyně mohla toliko potvrdit, že žalobce jednal o pronájmu kosmetického studia. Ani tato skutečnost by však na posouzení věci nic nezměnila. Žalobce totiž nepředložil žádný důkaz o tom, že podepsal rezervační či nájemní smlouvu na jakékoli kosmetické studio, jaký měl ekonomický plán, kde a v jaké oblasti chtěl působit, neposkytl informace o zaměstnancích, zásobování, apod. Žalobce k uvedené ekonomické činnosti předložil pouze nedatovaný inzerát na zavedené kosmetické studio, aniž by tvrdil a prokázal, že toto konkrétní studio skutečně hodlal provozovat. Dále tvrdil, že nechal vypracovat logo kosmetického studia, aniž by výslednou realizaci loga předložil. Telefonní číslo na R. T. bylo součástí správního spisu (vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2016), žalovaný se tak mohl o kontakt s R. T. pokusit. To však nemění nic na tom, že její výslech by postrádal jakoukoli důkazní hodnotu.

[8] Výslechem MUDr. K. by mohl žalovaný zjistit nové informace o zdravotním stavu L. C. Tyto skutečnosti by však neměly na výsledek řízení vliv, neboť informace o pracovní neschopnosti L. C. získal správce daně od Okresní správy sociálního zabezpečení. Správní orgány nikdy nezpochybňovaly skutečnost, že se L. C. měla masérských kurzů fyzicky zúčastnit. Správní orgány naopak zpochybnily souvislost nákladů na kurzovné s ekonomickou činností žalobce.

[9] Výslech N. M. provedl dožádaný Finanční úřad pro Ústecký kraj, který položil svědkyni sedm zcela konkrétních otázek. Následně svědkyni kladl dotazy zástupce žalobce a svědkyně na ně odpovídala jen slovem ano. Svědkyně, která měla pro žalobce vypracovat logo kosmetického studia, nesdělila, jaké logo zpracovala, jak toto logo vypadalo, nedisponovala žádnými podklady a nebyla schopna popsat ani výsledek své práce.

[10] K pivním etiketám a navrhovanému výsledku svědkyně L. N. krajský soud uvedl, že správce daně nezpochybňoval nákup etiket jako takový, ale ověřoval to, zda byly etikety použity k ekonomické činnosti žalobce. Toto konstatoval i žalovaný ve zprávě o daňové kontrole a výslech svědkyně nebyl proveden, neboť L. N. mohla potvrdit pouze skutečnost, že žalobci pivní etikety prodala. Toto odůvodnění je dle krajského soudu odpovídající.

[11] Náklady, které byly dle žalobce vynaloženy na kosmetický materiál, na školení a výuku L. C., představovaly náklady na speciální potraviny, čaj, kaši, tyčinku na rty a osobní kosmetické potřeby. Žalobce nijak neprokázal tvrzení, že uvedený materiál sloužil L. C. pro osvojení a prohloubení masážních a kosmetických technik pro budoucí uplatnění v kosmetickém salonu.

[12] Z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost správních orgánů zasílat žalobci všechny dokumenty, které jsou součástí správního spisu, v plném znění. Žalovaný tudíž nepochybil, když žalobci nezaslal kopii vyjádření Ministerstva dopravy ze dne 3. 1. 2017, č. j. 8870/17, o provedených technických prohlídkách vozu Daewoo Nubira a stavu počítadla ujeté vzdálenosti při těchto prohlídkách. V posuzované věci měl žalovaný povinnost toliko seznámit žalobce s tím, že si obstaral vyjádření Ministerstva dopravy a že jej provedl k důkazu. Žalobce byl s novým důkazem seznámen – tuto skutečnost žalobce ani nečiní spornou. Tvrzenou poruchu počítadla žalobce ničím nedoložil, jednalo se o pouhé tvrzení. Nedoložil ani žádná vyúčtování, listinné cestovní příkazy, ze kterých by bylo možno ověřit počet ujetých kilometrů, nebyl doložen ani důvod pracovní cesty.

[13] Krajský soud dále konstatoval, že relaxačním světlem se zabýval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný na str. 14 a 33 napadeného rozhodnutí jeho argumentaci převzal. Vysvětlil, že se jedná o simulátor svítání pro dokonalý systém spánku, pomoc při vstávání a poruchách spánku apod., jde tedy o náklad osobní spotřeby.

[14] K nákladům na ubytování, energii, plyn, nájemné, kauci, roční jízdenku MHD a rezervační poplatky, žalovaný dle krajského soudu přiléhavě uvedl, že se jednalo o náklady, resp. celoroční vyúčtování elektřiny a plynu v bytě, který si pronajala fyzická osoba (M. D.), nebo za uhrazení kauce a rezervačního poplatku rovněž fyzickou osobou. Nejednalo se o byt alespoň pronajatý žalobcem. Přesto žalobce hradil celé nájemné, bez rozčlenění na dny, kdy jeho zaměstnanec nepoužíval byt pro pracovní účely. Žalobce předložil toliko souhrnné cestovní příkazy na několikaměsíční období, u kterých nebyly doloženy a prokázány náklady na jednotlivé pracovní cesty. Popsané úvahy žalovaného se snažil žalobce v žalobě vyvrátit svými domněnkami, aniž by pochybnosti správních orgánů jakkoli vysvětlil a vyvrátil uvedením konkrétních skutečností či důkazů.

[15] Žalovaný dle krajského soudu dostatečně vysvětlil, proč při ukončení daňové kontroly přistoupil k postupu dle § 88 odst. 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Projednání zprávy o daňové kontrole probíhalo ve dnech 13. 5., 31. 5., 22. 6. a 2. 8. 2016. Při posledním jednání navrhl žalobce další termín jednání na 26. 9. 2016, tento termín správce daně akceptoval. Jednání se však neuskutečnilo, jelikož se JUDr. B., zmocněný na základě substituční plné moci zástupcem žalobce, hodinu před uskutečněním jednání omluvil ze zdravotních důvodů. Správce daně stanovil termín na 29. 9. 2016, ze kterého se prostřednictvím zástupce omluvil jednatel žalobce. Správce daně dostatečně popsal délku projednávání zprávy o daňové kontrole, hledání termínů, omluvy zástupců žalobce, žalobce čtyřikrát využil možnosti seznámit se se zprávou o daňové kontrole (dle tvrzení žalovaného v délce 20 hodin). Za této situace krajský soud nemá za to, že by správce daně projednání zprávy o daňové kontrole v délce 49 stran násilně ukončil. Žalobce udělil plnou moc JUDr. Vaníčkovi. Ten následně udělil substituční plnou moc JUDr. B. a Mgr. O. K jednání u správce daně se tedy mohli dostavit v zastoupení minimálně tři zástupci žalobce, přičemž šlo již o pátý termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pochybnosti o výkladu aplikovaného ustanovení neměl, nemohl tedy vážit mezi dvěma variantami.

[16] Krajský soud se dále zabýval tím, zda byl správce daně oprávněn vydat zprávu o daňové kontrole před prošetřením způsobu vyřízení jedné ze žalobcových stížností. Zde je třeba zohlednit konkrétní specifika případu. Daňová kontrola byla zahájena dne 7. 11. 2013 a nebyla prodlužována nečinností správce daně, ale zejména jednáním žalobce, který podáváním stížností (12 stížností), námitek podjatosti a odkládáním termínů znemožňoval daňovou kontrolu ukončit. Správce daně o všech těchto stížnostech rozhodl již před ukončením daňové kontroly,

ale z důvodu možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve věci nevyčkal na prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Za této situace jednal správce daně řádně, pokud dal přednost ukončení daňové kontroly před prošetřením rozhodnutí o nedůvodné stížnosti.

[17] Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, že správce daně nebyl oprávněn vydat dvě zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů a DPH, zahájil-li pouze jednu daňovou kontrolu. Takový postup daňový řád umožňuje a žalobce nadto neuvádí, jak mohlo vydání dvou samostatných zpráv o daňové kontrole, které obsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv.

[18] K nepřehlednosti správního spisu a nemožnosti do něj nahlédnout krajský soud sdělil, že správní spis měl strukturu odpovídající množství dokumentů a podání, které žalobce správci daně poskytl (dle správce daně se jednalo o 3 900 stran). Správce daně tudíž nepochybil, pokud ponechal dokumenty v rozsahu několika tisíc stran na CD, pokud tento datový nosič učinil součástí správního spisu a následně žalobci tento nosič při nahlížení do spisu zpřístupnil.

[19] K podpisům na dokumentech zasláných žalobci krajský soud uvedl, že správce daně nemá povinnost seznamovat žalobce s interními akty a podpisovými řády. Otázkou podpisů se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval a žalobci sdělil, proč podepisovala dokumenty konkrétní úřední osoba. Žalobce v žalobě neuvedl, jakým způsobem by případná vada podpisu mohla i hypoteticky zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv.

II. Obsah kasační stížnosti

[20] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Dle stěžovatele se krajský soud ani žalovaný dostatečně nevyřídili s fakturami č. 2011-106 ze dne 4. 5. 2011 a č. 2011-107 ze dne 22. 5. 2011. Není zřejmé, proč tyto faktury za prodej dvou knih s názvem „Kniha zdraví díky odkyselení“ nepředstavují důkaz prokazující činnost stěžovatele.

[22] Žalovaný se nevyřídil s argumentací stěžovatele odborným článkem Mgr. Víta Hulce. Krajský soud tuto námitku posoudil taktéž nedostatečně a nepřezkoumatelně, neboť pouze konstatoval, že se nejedná o důkaz, ale toliko o argumentační podporu tvrzení stěžovatele.

[23] Stěžovatel dále namítá pochybení žalovaného při hodnocení důkazních návrhů svědeckými výpověďmi. K některým navrženým svědkům se žalovaný vůbec nevyjádřil. Jedná se např. o paní H. M., pana M. K. a paní K. G. k prokázání rozsahu ujetých kilometrů a k potřebě navštívit pivovar, dále o pana K. N. ve vztahu k pivním etiketám, a dále o Ing. V. N., Ing. M. P. a pana J. V. za účelem prokázání jednání se zákazníkem a tedy za účelem prokázání ujetých kilometrů, atd.

[24] V souvislosti s neprovedením výslechu Ing. D. stěžovatel uvedl, že v rámci daňového řízení nevystupoval pouze v pozici jednatele stěžovatele, ale byl též jeho zaměstnancem. Krajským soudem odkazovaná judikatura je proto nepřipadná, neboť výslech Ing. D. bylo možno provést jako výslech svědka z pozice zaměstnance stěžovatele. Výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem, se navíc provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka,

což ostatně vyplývá i z rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, na nějž krajský soud odkázal. Pokud tedy nebylo možno Ing. D. vyslechnout jako svědka, mohl ho správní orgán vyslechnout jako účastníka řízení, jak ostatně stěžovatel navrhoval.

[25] Stejně tak i paní L. C. mohla vypovídat z pozice bývalé jednatelky účastníka řízení, což stěžovatel opakovaně navrhoval v rámci daňové kontroly. Navíc i ona byla zaměstnankyní stěžovatele. Byť tato svědkyně nejprve odmítla vypovídat, zároveň dodala, že se následně poradí s právníkem, jelikož jí nebyly známy následky její výpovědi, bylo však zřejmé, že nevyklučuje podání svědecké výpovědi v budoucnu. Pokud správce daně již neproověřoval změnu jejího stanoviska s tím, že není povinen opatřovat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, jedná se o popření zásady správného zjištění a stanovení daně.

[26] Za nesprávný a nezákonný považuje stěžovatel rovněž závěr soudu ohledně neprovedení výslechu realitní makléřky R. T.. Krajský soud zde opět zakrývá pochybení správních orgánů, pokud potvrzuje, že telefonický kontakt na paní T. byl součástí spisu, což správní orgány od počátku popíraly, a výslech této svědkyně neprovedly právě proto, že na ni neměly kontakt. Krajský soud nesprávně *a priori* považoval výslech paní T. za irelevantní. Pokud by paní T. potvrdila, že s ní stěžovatel jednal o pronájmu kosmetického studia, jednoznačně by tak prokázala podnikatelský záměr a úmysl stěžovatele jej realizovat.

[27] V souvislosti s námitkou týkající se neprovedení výslechu MUDr. K. stěžovatel zaprvé připomněl, že správce daně měl od počátku pochybnosti o tom, že paní C. fyzicky navštěvovala různé kurzy a semináře, díky nimž měla získat patřičnou kvalifikaci pro výkon činnosti „masérské, rekondiční a regenerační služby“. Správce daně totiž neustále zdůrazňoval, že paní C. byla v pracovní neschopnosti. Proto stěžovatel namítal, že se paní C. účastnila kurzů z pozice jeho jednatelky, nikoliv zaměstnance, a navíc, pokud je v pracovní neschopnosti u jednoho zaměstnavatele, neznamená to automaticky, že je v pracovní neschopnosti i u jiného zaměstnavatele. Krajský soud si ve svém odůvodnění protičeří, pokud na jednu stranu uvádí, že pracovní neschopnost paní C. nebyla jediným důvodem pochybností správních orgánů o daňové uznatelnosti šetřených nákladů, a zároveň uvedl, že správní orgány nikdy nezpochybňovaly, že se kurzů fyzicky zúčastnila. Zadruhé stěžovatel zdůraznil, že krajský soud uvedl jiný důvod neprovedení výslechu MUDr. K. (považoval výslech za nadbytečný), než zmínil žalovaný (podle něj by byl výslech marný, neboť tento svědek je vázán povinností mlčenlivosti). Tím je dána jednoznačná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, jejímž důsledkem je i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[28] K bodům 80 až 83 napadeného rozsudku stěžovatel namítl, že pokud správce daně vyslechl paní N. M., měl vyslechnout i jiné jím navrhované osoby (např. L. C., J. N., MUDr. J. K. atd.). Došlo tak k porušení předvídatelnosti postupu správce daně, aniž by správce daně svůj postup jakkoliv vysvětlil. Žalovaný i krajský soud tak v obdobných případech postupují odlišně, což je z hlediska předvídatelnosti správního a soudního rozhodování nepřipustné.

[29] Dále je nutno odmítnout závěr krajského soudu o nekonkrétnosti výslechu svědkyně M. Tato svědkyně jednoznačně uvedla, že se na ni stěžovatel obrátil za účelem zpracování loga pro nově vznikající kosmeticko-masérský salon v Praze někdy v průběhu léta 2012. Návrhy log byly jednateli stěžovatele předány, stěžovateli byla vystavena faktura, kterou paní M. v hotovosti uhradil. Nelze též uzavřít, že stěžovatel neměl s paní M. žádnou smlouvu, neboť se jednalo o ústní smluvní vztah. Výslech paní M. mohla negativně ovlivnit skutečnost, že otázky pokládal pracovník dožádaného správce daně, který nemá takřka žádné další informace o probíhající konkrétní daňové kontrole. Svědkyni měl proto vyslechnout příslušný pracovník správce daně osobně.

[30] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, stěžovatel namítl, že na něj správní orgány nezákonně přenesly břemeno důkazu s tím, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Správci daně však nijak neprokázali, že jsou předložené důkazy nepostačující, neprůkazné, nesprávné, neúplné či nevěrohodné. Krajský soud přitom odkázal na nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, který pouze shrnul judikaturu týkající se přenášení důkazního břemene, aniž by se zabýval odvolací námitkou vznesenou dne 5. 12. 2016. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně. Závěr správců daně, že nejsou povinni opatřovat důkazy ve prospěch daňového subjektu, je tudíž nepřijatelný.

[31] Stěžovatel dále namítá, že správce daně na jedné straně uznal jako daňově účinný výdaj na pořízení kávovaru, avšak náklady na bydlení zaměstnance stěžovateli neuznal, třebaže nevyloučil, že zaměstnanec byl na pracovních cestách ubytován. Stejně tak uznal náklady na školení M. D. (soft skills a zvládnání stresu), avšak náklady na školení L. C. neuznal. Správce daně nezpochybnil ani mzdu L. C. a odvody na sociální a zdravotní pojištění přesto, že k poskytování služeb nakonec nedošlo.

[32] Obdobné lze poznamenat k veškerým nákladům na ubytování, energii, plyn, nájemné, kauci a rezervační poplatky v bytech, které byly pronajaty fyzickou osobou. Na jedné straně správci daně uznávají, že Ing. M. D., jakožto zaměstnanec stěžovatele, vykonával pracovní cesty z Šumperku do Prahy a zpět, a že někde přespával, na druhou stranu však tyto výdaje ani zčásti neuznali jako náklady související s ekonomickou činností stěžovatele. Stěžovatel již dne 21. 9. 2007 udělil Ing. M. D., jakožto svému zaměstnanci, souhlas s vysíláním na pracovní cesty do Prahy, a to dlouhodobě po všechny pracovní dny s tím, že zaměstnanec si zajistí ubytování formou pronájmu bytu na vlastní náklady, které budou následně uhrazeny zaměstnavatelem při vyúčtování pracovní cesty. Jedná se o běžný postup mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Krajský soud nikterak nevysvětlil, z jakého důvodu nelze např. přisvědčit tvrzení stěžovatele, že konal s péčí řádného hospodáře, když hradil výdaje za byt místo jednorázových úhrad za pobyt v hotelu, který vyjde mnohem draž. Taktéž pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6 k § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmu v bodě 41. uvádí, že za prokázané daňové výdaje se též považují paušalizované náhrady a náhrady neprokázané z objektivních důvodů v případě, že je poplatník (zaměstnavatel) poskytuje zaměstnancům v souladu se zákoníkem práce. Postup správců daně je tak v přímém rozporu s tímto pokynem. S touto skutečností se krajský soud nevyřadil. K rozsahu najetých kilometrů, k prokázání jednání se zákazníkem a výhodnosti kombinace dopravy MHD a osobním automobilem navrhol stěžovatel řadu svědků, k těmto návrhům se žalovaný nevyjádřil.

[33] K neuznání jízdného za cesty mezi Prahou a Šumperkem stěžovatel upozorňuje, že kupní smlouvou dokázal, že osobní automobil měl poruchu počítadla kilometrů, k čemuž bylo taktéž možné vyslechnout svědky. Nesprávný a nepřezkoumatelný je taktéž závěr krajského soudu, že stěžovatel předložil toliko souhrnné cestovní příkazy na několikaměsíční období, u kterých nebyly doloženy a prokázány náklady na jednotlivé pracovní cesty. Pracovní cesty byly totiž řádně vyúčtovány po jednotlivých cestách a zaúčtovány vždy měsíčně po ukončení poslední cesty v daném kalendářním měsíci.

[34] Další část námitek směřuje proti posouzení projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud měl nesprávně posoudit, zda se stěžovatel, potažmo jeho zástupce, řádně omluvil z jednání, původně nařízeného na 26. 9. 2017 a poté na 29. 9. 2017. Krajský soud se k této zásadní námitce

nijak nevyjádřil. Stěžovatel vysvětlil, že v den jednání (26. 9. 2017) ráno onemocněl jeho zástupce JUDr. B., přičemž nebylo možné požadovat, aby se do místa jednání (Šumperku, vzdáleného od sídla advokátní kanceláře 230 km) dostavil včas některý z jeho kolegů. Další zmocněnci stěžovatele se tuto skutečnost navíc dozvěděli těsně před plánovaným začátkem projednávání zprávy, tj. přibližně v 11 hod. Poté, co se zástupce řádně omluvil, obdržel stěžovatel dne 27. 9. 2017 (tj. den před státním svátkem) sdělení, jímž správce daně nařídil projednání daňové kontroly hned na následující pracovní den, tj. na 29. 9. 2017. Tento den měl však jednatel stěžovatele Ing. D. naplánovanou zahraniční cestu v Polsku, což řádně doložil. Přesto správce daně projednávání zprávy ukončil a zaslal ji do datové schránky zástupce stěžovatele. Účelovým a nepravdivým tvrzením žalovaného je, že datum projednání zprávy dne 26. 9. 2017 navrhl stěžovatel sám, neboť k tomuto termínu se dospělo konsensem stěžovatele a pracovníků správce daně, kteří měli tento termín ještě potvrdit. Není ani pravda, že by stěžovatel odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. Žalovaný navíc uvádí, že se projednání zprávy nemusel účastnit jednatel, přitom sám správce daně trval na tom, aby se jednání účastnily vždy tři jeho pracovníci (proto ani nebylo snadné najít společný termín). K této skutečnosti se krajský soud rovněž nijak nevyjádřil.

[35] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s tím, že by daňová kontrola byla prodlužována zejména v důsledku jeho jednání, neboť ze správního spisu vyplývá, že správce daně byl několik měsíců zcela nečinný. Nadto stěžovateli nelze vytýkat, že ve věci podával stížnosti, pokud navíc některé byly opodstatněné. Odůvodnění napadeného rozsudku je nesrozumitelné v tom, že soud na jednu stranu uvedl, že daňová kontrola byla správně ukončena až poté, co se správce daně vyjádřil ke všem stížnostem stěžovatele, avšak dále dodal, že správce daně nevyčkal na prošetření způsobu vyřízení žádosti „z důvodu možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve věci“. Žalovaný ani krajský soud se přitom nijak nevypořádali s odkazem na odbornou literaturu, dle níž lze ukončit daňovou kontrolu až po ukončení procesu vyřizování stížnosti. Krajský soud se rovněž nevypořádal s otázkou, proč byly naplněny podmínky pro zaslání zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou stěžovatele (§ 88 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný i krajský soud evidentně zakrývají nesprávný postup správce daně, který „urychlil“ a násilně tak ukončil projednávání zprávy o daňové kontrole, čímž prakticky došlo k tomu, že zpráva o daňové kontrole ve vztahu k DPH nebyla vůbec projednána. Správce daně rovněž překročil zákonné limity, pokud posuzoval předmětnou daňovou kontrolu jako jednu a vyhotovil dvě zprávy o daňové kontrole (ve vztahu k DPH a DPPO).

[36] Soud se dále nijak nevypořádal s žalobní námitkou týkající se toho, že správce daně zpřístupnil stěžovateli správní spis vztahující se k DPH za období 2015 a 2016, přestože stěžovatel žádal o nahlédnutí do spisu týkající se období 2011 a 2012. Nevyjádřil se ani k žalobním námitkám uvedeným v bodech 113 až 124 žaloby, přičemž podpisové a realizační opatření ředitele sekce nejsou k dispozici na webových stránkách www.financnisprava.cz. Na jednu stranu žalovaný seznámil stěžovatele s tím, že si vyžádal od Ministerstva dopravy jakousi informaci z centralizovaného informačního systému STK, na druhou stranu jej již neseznámil s podpisovými řády a realizačním opatřením ředitele sekce. Oprávnění Ing. H. a Ing. S. k vydání dodatečných platebních výměrů a k jejich podpisu nebylo nijak doloženo. Zprávu o daňové kontrole navíc podepsala odlišná osoba, konkrétně Ing. D. Ani v tomto případě nebylo prokázáno oprávnění či pravomoc k tomuto úkonu.

[37] Stěžovatel uzavřel, že správce daně jej předmětnou daňovou kontrolou v podstatě potrestal za to, že mu – ne jeho vinou – nevyšel podnikatelský záměr, což je však i dle judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU nepřípustné. Správní orgány tedy postupovaly v rozporu se zákonem i judikaturou, pokud nezahrnuly náklady stěžovatele k plánované ekonomické činnosti mezi daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[38] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že z rozsáhlé žaloby stěžovatele krajský soud vystihl podstatu všech námitek a dostatečně na ně reagoval. Vysvětlil taktéž, proč předložené faktury za prodej knihy „Zdraví díky odkyselení“ nejsou dostatečným důkazem o přípravě k podnikatelské činnosti provozování kosmetického salonu a proč správní orgány nebyly povinny vyjádřit se k odbornému článku Mgr. Hulce. Správce daně ověřil, že stěžovatel nikdy s uvedenou podnikatelskou činností nezapočal. Tyto závěry se snažil stěžovatel vyvrátit navržením značného množství svědků.

[39] V souvislosti s neprovedením výsledku Ing. D. žalovaný uvedl, že po něm nelze požadovat, aby o určitých skutečnostech týkajících se stěžovatele vypovídal z pozice zaměstnance, pokud byl současně i jednatelem. Krajským soudem uvedenou judikaturu proto bylo možno v této věci aplikovat. Ing. D. mohl být dle žalovaného vyslechnut nikoliv jako jednatel stěžovatele, ale sám jako účastník řízení, avšak nikoliv v řízení před správními orgány, ale až v řízení před správními soudy, což ovšem stěžovatel nenavrhoval. Ze stejných důvodů nebylo možno vyslechnout ani paní L. C.. Správce daně nebyl povinen ji přimět k výsledku poté, co jej jednou odmítla. Nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá skutečnost, že soud hodnotil odlišně důvod neprovedení výsledku MUDr. K. Pokud jde o neprovedení výsledku paní R. T., žalovaný uvedl, že krajský soud zvažil její nevyslechnutí ve vzájemných souvislostech k dalším skutečnostem, zejména vzhledem k předmětu sporu spočívajícím v tom, že zdanitelné plnění nemělo souvislost s ekonomickou činností stěžovatele. Krajský soud správně uzavřel, že výpověď paní N. M. byla nekonkrétní, nebyl znám výsledek její práce.

[40] Stěžovatel uplatňoval jako daňově uznatelné náklady, u kterých se mu nepodařilo prokázat souvislost s jeho ekonomickou činností (pivní etikety neměly přímou souvislost s ekonomickou činností stěžovatele, výživové doplňky představovaly nesourodý celek kosmetiky a potravin pro osobní spotřebu, posouzení nákladů na jízdné jako daňově neúčinných bylo stěžovatelem sporováno mj. poukazem na poruchu stavu počítadla a nesprávnost stavu ujetých kilometrů zjištěných při kontrole na STK, avšak pouze předložením kupní smlouvy s tvrzením o této poruše a tvrzením o nesprávnosti údajů STK, relaxační světlo – simulátor svítání – bylo spíše věcí osobní spotřeby, mezi náklady na ubytování, energii, plyn nájemné, kauci, roční jízdenku MHD a rezervační poplatky nebyla shledána příčinná souvislost mezi výdaji a zdanitelnými příjmy či činnostmi vedoucí k těmto příjmům, tento nebyl ani nijak smluvně ošetřen - tj. v žádném případě se nejednalo či nebylo prokázáno, že se jedná o paušalizované náklady či náhrady neprokázané z objektivních důvodů poskytované zaměstnancům, jak se snaží podsunout stěžovatel.

[41] Žalovaný nepovažoval za důvodné ani kasační námitky týkající se procesních pochybení správce daně. Krajský soud se těmito námitkami dostatečně zabýval a jeho závěry jsou věcně správné. Nelze souhlasit ani s tím, že by byl stěžovatel potrestán za to, že mu nevyšel podnikatelský záměr.

[42] Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[43] Stěžovatel ve své replice polemizoval s vyjádřením žalovaného k možnosti provedení výsledku Ing. D. a poukázal na to, že žalovaný se pokusil provést výsledek paní L. C., byť byla v podstatě ve stejném postavení jako Ing. D., tedy v předmětném období rovněž figurovala

zároveň jako jednatelka a zaměstnankyně stěžovatele. Stěžovatel se rovněž pokusil navodit situaci, která by vznikla, kdyby paní C. vypovídala, čímž směřoval k tomu, že by tato svědkyně mohla objasnit podnikatelský záměr stěžovatele. Správní orgány pochybily, pokud nevyslechly téměř žádné svědky, a neumožnily tak stěžovateli unést důkazní břemeno.

[44] V replice stěžovatel dále uvádí, že jeho zaměstnanec M. D., ke své práci pro zákazníky stěžovatele v Praze potřeboval někde bydlet. Ostatně, správce daně a žalovaný potvrdili, že M. D. dojížděl z Šumperku do Prahy, a tyto výdaje na pohonné hmoty (z velké části) byly nejprve uznány, aby v dalším rozhodnutí správce daně nebyly uznány vůbec. Totéž správce daně provedl s nejprve částečným uznáním nákladů na bydlení, aby je nakonec neuznal vůbec, a to s neustále se měnícími důvody. Správce daně navíc má k dispozici údaje o fakturaci stěžovatele, od jeho zákazníků si vyžádal i faktury, včetně k fakturám přiložených výkazů práce. Stěžovatel rovněž prokázal, že dne 21. 9. 2007 udělil M. D. souhlas s vysíláním na pracovní cesty s tím, že si zajistí ubytování formou pronájmu bytu na vlastní náklady, které budou následně uhrazeny zaměstnavatelem při vyúčtování pracovní cesty.

[45] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 12. 2019 stěžovatel upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se povinnosti správce daně vyslechnout navrhované svědky (konkrétně jde o rozsudky ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 37/2009).

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[46] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[47] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[48] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že značnou částí nyní uplatněných námitek se na podkladu stejných skutkových okolností téhož stěžovatele zabýval v rozsudku ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 196/2019 - 55, který se týkal doměření daně z přidané hodnoty za stejná zdaňovací období. K takovým námitkám proto lze taktéž odkázat na obsah citovaného rozsudku (dostupný na www.nssoud.cz).

IV.a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[49] Nejvyšší správní soud dospěl i v nyní souzené věci k závěru, že napadený rozsudek odpovídá požadavkům přezkoumatelnosti tak, jak je vymezuje ustálená rozhodovací praxe (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19), čemuž krajský soud dostál.

IV.b) Důkazní břemeno a souvislost s ekonomickou činností

[50] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu podle tohoto ustanovení nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. června 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).

[51] Jak soud uvedl v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 196/2019 - 55, správní orgány a stejně tak i krajský soud v souladu s judikaturou dospěly k závěru, že stěžovatel nepředložil dostatek důkazů, ze kterých by vyplývalo, že skutečně hodlal začít vyvíjet deklarovanou ekonomickou činnost spočívající v otevření masážního a kosmetického studia v Praze. V obchodním rejstříku sice měl zapsán již od roku 2008, od kdy byla paní L. C. jeho jednatelkou, jako předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby, nicméně tuto činnost nikdy nevykonával, resp. neevidoval v souvislosti s ní žádné příjmy. Pouhé bezvýsledné jednání o nájmu kosmetického salonu, tvrzení o zadání výroby loga (jehož podoba není nikde zachycena), a prodej dvou knih s názvem „Zdraví díky odkyselení“ nenavědčuje tomu, že k aktivní přípravě záměru skutečně došlo. Stejně tak stěžovatel dostatečně přesvědčivě nevysvětlil, proč svůj podnikatelský záměr nerealizoval.

[52] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (resp. zprávě o daňové kontrole) vypořádal se všemi návrhy svědeckých výpovědí. Krajský soud se též řádně vypořádal s dílčími námitkami směřujícími proti (ne)provedení svědeckých výpovědí a s jeho věcnými závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Ing. D. jakožto jednatele stěžovatele nelze vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svou funkci jednatele, jak vysvětlil krajský soud s odkazem na relevantní judikaturu (rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 - 23, a ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 - 99), a to bez ohledu na to, zda byl v této době zároveň stěžovatelovým zaměstnancem. Také L. C. byla vedle funkce jednatelky rovněž zaměstnankyní stěžovatele, její výslech by tak byl možný pouze ve vztahu k marginální části posuzovaných zdaňovacích období, konkrétně k období od 18. 10. 2012, kdy jednatelkou být přestala. Svědkyně navíc odmítla z důvodu uvedeného v § 96 odst. 2 daňového řádu podat svědeckou výpověď. Nelze přitom požadovat po správci daně, aby sám prověřoval, zda změnila svůj názor, resp., aby ji jakýmkoliv způsobem přesvědčoval k podání výpovědi.

[53] Výslech MUDr. K. je možné v dané věci hodnotit ve shodě s žalovaným jako nadbytečný, neboť mohl podat svědectví o zdravotním stavu L. C., resp. osvědčit, že byla po určitou dobu v pracovní neschopnosti, což ovšem žalovaný nerozporoval. Odůvodnění napadeného rozsudku v tomto ohledu není nijak nesrozumitelné, neboť její pracovní neschopnost byla toliko jedním z důvodů pochybností daňových orgánů o úmyslu uskutečnit podnikatelský záměr. Dle stěžovatele se L. C. připravovala a soukromě vzdělávala na vykonávání činnosti spočívající v poskytování služeb v rámci kosmeticko-masážního salonu (a to zjevně i v průběhu její pracovní

neschopnosti, neboť do tohoto období spadá i odborný seminář), na druhou stranu však kvůli její nemoci nedošlo k uskutečnění podnikatelského záměru. Zároveň krajský soud správně poznamenal, že správní orgány nijak nerozporovaly, že by se dotčená jednatelka a zaměstnankyně stěžovatele kurzu skutečně fyzicky zúčastnila. To, že tak činila v době své pracovní neschopnosti, kterou zároveň stěžovatel uvedl jako důvod, proč nedošlo k uskutečnění jeho podnikatelského záměru, však svědčí o zřejmé účelovosti jeho tvrzení.

[54] Co se týče odborného článku Mgr. Hulce „Nemocenské při souběhu zaměstnání“, který stěžovatel předložil k doplnění odvolání proti rozhodnutí správce daně, nejedná se skutečně o důkazní návrh, neboť nemůže jakkoliv přispět ke zjištění stavu v nyní posuzované věci. Stěžovatel odkazem na tento článek podpořil svůj právní závěr, že dočasná pracovní neschopnost pracovníka pro výkon činnosti v jedné společnosti nemá automaticky za následek pracovní neschopnost v jiné společnosti. Jak je však shora uvedeno, okolnostmi pracovní neschopnosti L. C. se žalovaný zabýval, přičemž tato skutečnost byla pouze jedním ze zdrojů pochybností o úmyslu stěžovatele provozovat kosmetické studio. Není vadou napadeného rozhodnutí, pokud žalovaný uvedený článek v odůvodnění výslovně nezmínil.

[55] Pokud jde o výslech realitní makléřky R. T., stěžovatel příslušný telefonický kontakt na tuto makléřku dodal, a správce daně se tak mohl alespoň pokusit tuto svědkyni vyslechnout. Jak však uvedl krajský soud, tato svědkyně mohla toliko potvrdit, že s ní stěžovatel jednal o nájmu kosmetického studia, pro prokázání aktivní přípravy stěžovatele k uskutečnění podnikatelského záměru by bylo třeba konkrétně doložit alespoň nějaké výsledky jednání o nájmu, jako např. rezervační smlouvu či návrh nájemní smlouvy.

[56] Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem krajského soudu i správních orgánů, že obsah výpovědi svědkyně N. M., která měla stěžovateli zpracovat logo pro budoucí kosmeticko-masážní salon, byl zcela nekonkrétní a neosvědčil, jakou reklamní činnost N. M. stěžovateli poskytla. Z předmětné zakázky nebyly dochovány žádné výsledky, resp. je neměla k dispozici ani uvedená svědkyně, ani stěžovatel. Na posouzení věci nemá vliv, že otázky při výslechu pokládal pracovník dožádaného správce daně, pokud navíc byl u výslechu přítomen i jednatel stěžovatele, který rovněž kladl svědkyni otázky.

[57] K návrhům svědeckých výpovědí lze dále obecně poznamenat, že správce daně nemůže *a priori* odmítat provést navržené důkazy spočívající ve výslechu svědků například s ohledem na jejich pravděpodobnou nevěrohodnost či předpoklad, že nebudou vypovídat nestranně (viz např. stěžovatelkou odkazované rozsudky NSS č. j. 4 As 2/2005 - 62 či č. j. 1 Afs 37/2009). Svědeckou výpověď zásadně není nutné provádět pouze tehdy, pokud by zřejmě nemohla přispět ke zjištění stavu věci. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně vysvětlil, proč považuje výslech navržených svědků za nadbytečný, a žalovaný se s těmito závěry taktéž dostatečně zabýval.

[58] Lze tedy uzavřít, že stěžovatel v rámci daňové kontroly neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů (nákladů), neboť neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jinými slovy na aktivní přípravu zahájení deklarované ekonomické činnosti, resp. mezi podnikatelským záměrem a vynaloženými výdaji (náklady) neexistuje přímý a bezprostřední vztah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

IV.c) Výdaje (náklady) na pracovní cesty

[59] Podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 1 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými mimo jiné výdaje (náklady) na pracovní cesty – na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši. Podle písm. zc) téhož ustanovení jsou daňově uznatelnými též *náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem*.

[60] Je třeba zdůraznit, že stěžovatel uplatňoval jako daňově účinné náhrady cestovních výdajů náklady na ubytování, energii, plyn, nájemné, kauci za celoroční užívání bytu, který si v Praze pronajal a náklady s jejich užíváním spojené hradil M. D. jako fyzická osoba, a nikoliv stěžovatel. Z citovaných ustanovení zákona vyplývá, že daňově uznatelnými jsou náklady spojené s jednotlivými pracovními cestami, a to bez ohledu na skutečnost, zda pan D. vynaložené náklady na celoroční pronájem bytu následně vyúčtoval či zda mu byly stěžovatelem skutečně proplaceny. Jinými slovy, lze se ztotožnit se závěry krajského soudu a žalovaného, že bez doložení a prokázání uskutečnění jednotlivých pracovních cest (a ubytování s těmito cestami souvisejícího) nelze náklady na dlouhodobý pronájem bytu fyzickou osobou - zaměstnancem a zároveň jednatelem stěžovatele – paušálně zahrnout mezi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[61] Na uvedeném závěru nic nemění ani argumentace stěžovatele pokynem Generálního finančního ředitelství č. D-6, podle něhož se za prokázané daňové výdaje též považují paušalizované náhrady a náhrady neprokázané z objektivních důvodů v případě, že je poplatník (zaměstnavatel) poskytuje zaměstnancům v souladu se zákoníkem práce. Z ničeho nevyplývá, že by stěžovatel při vysílání zaměstnance na pracovní cestu využíval institutu paušalizace cestovních náhrad dle § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce. Naopak, stěžovatel uplatňoval náklady na pracovní cesty v jejich (údajně) skutečné výši, nikoliv dle paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady stanovené vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením. Stěžovatel netvrdil a nebyly zjištěny ani žádné objektivní důvody, které by bránily v prokázání výše cestovních náhrad.

[62] Rozsah pracovních cest M. D. prokazoval stěžovatel dodatečně vytvořenou evidencí (kterou vytvořil s odstupem několika let v průběhu daňové kontroly), tento rozsah správce daně zpochybnil odkazem na konkrétní skutková zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole a dále v napadeném rozhodnutí.

[63] Stěžovatel jako náklady na cestovné mezi Prahou a Šumperkem uplatňoval náklady na pohonné hmoty soukromého vozidla Daewoo Nubira, přičemž dle předložené evidence zaměstnanec najezdil na pracovních cestách celkem 119 348 km. Dle údajů informačního systému STK (které žalovaný opatřil v odvolacím řízení a s nimiž byl stěžovatel seznámen) však dané vozidlo najelo od dubna 2011 do března 2013 pouze 26 462 km. Z uvedeného jsou tedy zřejmé hrubé nesrovnalosti ohledně stěžovatelem dokládaného rozsahu pracovních cest. Na zjištění žalovaného reagoval stěžovatel tvrzením o poruše počítadla kilometrů, které mělo zaznamenat jen každý pátý ujetý kilometr. Toto tvrzení však nijak nedokázal, vyjma prostého uvedení v kupní smlouvě, kterou poté vozidlo prodal.

[64] Závěry žalovaného, že náklady na pronájem bytu zaměstnancem daňového subjektu nelze uznat paušálně jako náklady na cestovné bez doložení doby, kdy byl nájemní byt využíván pro účely pracovní cesty, tudíž ob stojí. Stejně tak lze ve shodě s krajským soudem uzavřít, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, souvislost spotřeby pohonných hmot soukromého vozidla s použitím tohoto vozidla pro jednotlivé pracovní cesty.

[65] Namítaná procesní pochybení směřuje stěžovatel zejména proti zprávě o daňové kontrole a projednání jejích výsledků.

[66] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se krajský soud nijak nevyjádřil k omluvě zástupce stěžovatele z projednání výsledků zprávy o daňové kontrole původně nařízeného na 26. 9. 2017 a poté na 29. 9. 2017. Soud zde odkázal na vyjádření správce daně, který popsal, v čem spatřoval snahu stěžovatele o prodlužování daňového řízení, a také vysvětlil, proč považoval omluvu jeho zástupce JUDr. Božka hodinu před zahájením jednání dne 26. 9. 2017 a následnou omluvu jednatele z jednání dne 29. 9. 2017 za nedůvodnou. Krajský soud se s těmito důvody ztotožnil a k jejich opodstatněnosti se vzhledem k celkovému kontextu průběhu daňové kontroly nyní příklání i Nejvyšší správní soud.

[67] Jak rozvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, stěžovatel byl seznámen s prvním kontrolním zjištěním již dne 3. 9. 2014, přičemž písemností ze dne 7. 1. 2015 byl stěžovatel informován, že se může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Stěžovatel opakovaně žádal o prodloužení lhůty k vyjádření a v několika podáních od 22. 1. 2016 do 28. 4. 2016 zaslal správci daně několik svých vyjádření, přičemž taktéž opakovaně vznášel stížnosti a námítky podjatosti vůči správci daně. S žalovaným tak lze souhlasit, že stěžovatel byl s kontrolními zjištěními dostatečně seznámen a rovněž se k nim vyjádřil. Zpráva o daňové kontrole poté byla projednávána opakovaně dne 13. 5. 2016, 31. 5. 2016, 22. 6. 2016 a 2. 8. 2016. Jednání bylo vždy na základě žádosti stěžovatele přerušeno a navržen další termín. Zároveň si stěžovatel zvolil vedle JUDr. Božka další dva zástupce, kteří se mohli projednání výsledků zprávy o daňové kontrole účastnit. Na čtvrtém termínu projednání byl dohodnut jako další termín projednání daňové kontroly den 26. 9. 2016. Není přitom relevantní námitka, že nešlo o stěžovatelem navržený termín, nýbrž o výsledek konsenzu, v tom Nejvyšší správní soud v zásadě nevidí rozdíl, ani nemá za to, že by to mělo nějaký vliv na posouzení věci. V den plánovaného jednání se zástupce stěžovatele JUDr. Božek z jednání hodinu před jeho zahájením omluvil z důvodu nemoci. Za uvedené situace, kdy stěžovatel byl prokazatelně dostatečně seznámen s kontrolními zjištěními a projednání výsledků zprávy o daňové kontrole probíhalo opakovaně, přičemž se ho mohli účastnit celkem tři zástupci stěžovatele (tedy v případě nemoci jednoho z něj byli k dispozici ještě další dva), se Nejvyšší správní soud rovněž domnívá, že tuto omluvu nelze považovat za důvodnou. Správce daně nicméně stanovil další termín jednání (a to na další pracovní den, tj. na 29. 9. 2016), kterého se však nezúčastnil žádný zástupce stěžovatele s tím, že jednatel je na zahraniční pracovní cestě. V tomto ohledu lze přisvědčit krajskému soudu, že účast jednatele na dalším termínu jednání nebyla vzhledem k právnímu zastoupení a předešlým několika jednáním nutná, a proto nebyl důvod k dalšímu odložení termínu jednání. Správce daně tedy vzhledem ke specifikům případu postupoval správně, pokud odmítnutí těchto dvou termínů (resp. uvedení nedůvodných omluv z jednání) hodnotil jako vyhýbání se projednání výsledků zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Ze správního spisu totiž vyplývá, že stěžovatel svým postupem zejména usiloval o to, aby výsledky zprávy o daňové kontrole nebyly projednány před uplynutím prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Otázka, zda stěžovatel odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole nebo protokol o jejím projednání, není pro posouzení věci rozhodná.

[68] Pokud stěžovatel namítá, že nebyla projednána zpráva o daňové kontrole ve vztahu k DPH, není zřejmé, jak se takový postup mohl dotknout práv stěžovatele v daňovém řízení o dani z příjmů právnických osob, jak upozornil i krajský soud. Krajský soud rovněž dostatečně a správně vysvětlil, proč správce daně nepochybil, pokud prováděl u stěžovatele jednu daňovou kontrolu, z níž pak vyhotovil dvě zprávy o daňové kontrole – jednu ve vztahu k DPH a druhou

ve vztahu k příjmové dani. Ani zde není zřejmé, jak by takový postup mohl stěžovatele případně poškodit.

[69] Krajský soud správně uzavřel, že daňová kontrola nebyla ukončena „násilně“, naopak bylo pochopitelné, že ji správce daně v zájmu správného zjištění a stanovení daně ukončil před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud si v tomto ani nikterak neprotirečilo, naopak správně uvedl, že před ukončením daňové kontroly byly vyřízeny stížnosti stěžovatele ze dne 19. 7. 2016 i ze dne 31. 5. 2016, správce daně však nevyčkal na rozhodnutí o žádostech o prošetření vyřízení těchto stížností. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s krajským soudem v tom, že vzhledem ke specifikům věci, kdy daňová kontrola byla zahájena již 7. 11. 2013 (trvala tedy téměř tři roky) a její trvání bylo prodlužováno zejména ze strany stěžovatele (stěžovatel podal 12 převážně účelových stížností, opakovaně rušil sjednané termíny jednání se správcem daně, podával námitky podjatosti), nelze tento postup považovat za pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly.

[70] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v tom, že by se krajský soud opomněl zabývat některými námitkami souvisejícími s namítanými procesními pochybeními. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu s ohledem na konkrétní specifika případu za správný. Krajský soud se také věnoval otázce nemožnosti nahlédnout do správního spisu, přičemž uvedl, že stěžovateli byl zpřístupněn správní spis kvůli jeho značnému rozsahu na CD. Z ničeho neplyne, že by byl stěžovateli poskytnut spis za zdaňovací období 2015 a 2016 a nikoliv za zdaňovací období, která byla předmětem daňové kontroly. Zcela dostatečně se soud vypořádal též s námitkou spočívající v tom, že správní orgány neseznámily stěžovatele s příslušnými podpisovými řády, a proto nebylo zřejmé, proč podepisovaly jednotlivé dokumenty určité osoby. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil stěžovateli, proč podepisovala dokumenty konkrétní úřední osoba, přičemž i Ing. D. byla v předmětné věci oprávněnou úřední osobou. V této věci lze zcela odkázat na rozhodnutí žalovaného, který tuto otázku dostatečně vysvětlil, stěžovatel přitom proti tomuto vysvětlení nic konkrétního nenamítal, jeho tvrzení zůstala pouze v obecné rovině.

[71] Kasační soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně se v daňovém řízení nedopustil žádných procesních pochybení, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Naopak postupoval v souladu s daňovým řádem a se základními zásadami správy daní.

V. Závěr a náklady řízení

[72] Napadený rozsudek proto není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud tudíž kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[73] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. ledna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu