



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobce: R. H., DIČ: X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24704/18/5200-10422-711473

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal u krajského soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tak rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj č. j. 893795/17/280t-505Z7-609398 ze dne 21. 4. 2017, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 48 000,- Kč.
2. Žalobce napadá žalované rozhodnutí primárně z důvodu nezákonného zahájení daňové kontroly a nezákonného vedení daňového spisu, když tvrdí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s osobou odlišnou od žalobce. K tomu mělo dojít zejména na základě

skutečnosti, že v daňovém spise jsou uloženy tři plné moci, a to pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 22. 7. 2014 neidentifikovatelnou osobou), další opět pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 27. 8. 2014 identifikovatelnou osobou) a v poslední řadě plná moc pro fyzickou osobu p. S. F. (převzato dne 25. 5. 2015 s podacím razítkem). Žalobce tak namítá, že správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole plnou moc, která není založena ve spise a další plnou moc neuvedl na první straně zprávy o daňové kontrole. Žalobce spatřuje nezákonnost zahájení daňové kontroly ve skutečnosti, že „[p]lná moc k zahájení daňové kontroly uložená ve spise byla udělena společnosti EXPERTUS, spol. s r.o., (nikoliv pro Ing. M. H.), při porovnání údajů se liší údaje v datech na plné moci a ve Zprávě o daňové kontrole.“

3. V této souvislosti má žalobce též pochybnost o „věrohodnosti svého daňového spisu, neboť nelze identifikovat osobu, která převzala dotčenou plnou moc, když datum sepsání plné moci je pozdější, než datum jejího převzetí. Písemnost (plná moc) ve spise sice obsahuje jednací číslo, postup je však nestandardní zejména pro absenci razítka podatelny prokazující, že písemnost byla osobně předána správci daně.“
4. Dále žalobce namítá proti žalovanému a správci daně, že se v daňovém řízení neřídili rozložením důkazního břemene, když správce daně přenesl v rozporu s ust. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“), důkazní břemeno právě na žalobce. Žalobce uvádí, že není pravdivé tvrzení žalovaného, že si nájemce budovy č. 75 (Montáže Nova Styl spol. s r.o.) úklid zajišťoval sám, žalovaný své argumenty pouze bez dalšího přebírá od prvoinstančního správce daně, aniž by se vlastními důkazy, především předmětnou smlouvou, resp. jejím obsahem, vůbec zabýval. Vzhledem k tomu, že žalobce ve shodě s dodavatelem úklidových služeb již v průběhu řízení tvrdili, že úklid byl prováděn v budově číslo p. 75 v Rosicích nad Labem, považuje žalobce nájemní smlouvou se společností SAURON, MB s.r.o., na nemovitosti v areálu v Týništi nad Orlicí, za irrelevantní důkaz. Pochybnosti dle žalobce nemůže zakládat ani tvrzená absence „dispozice“ s nemovitostmi, jelikož nájemní vztah nijak v důsledku neomezuje dispozici s nemovitostmi, zvláště v případě, kdy je pronajímatel shodný s osobou jednatele nájemce. Dle názoru žalobce bylo povinností daňových orgánů jednoznačně vyslovit logický závěr, ve vztahu k daňovým nákladům, zda se služba (úklidové práce) uskutečnila a následně, zda a proč ji uznává či neuznává jako daňový náklad, což však neučinily. Jako další pochybení uvádí žalobce srovnání bodu [13] a [33], ve kterých žalovaný sice uvádí judikaturu, která je pro věc přílehlavá, nicméně se následně nepřímo vydává rozdílnou cestou.
5. Závěrem se žalobce vyjádřil k osobnímu vztahu mezi ním a dodavatelem úklidových služeb. Žalobce si je vědom, že skutečnost, že dodavatelem úklidových služeb je manželka žalobce, může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí umělých skutkových okolností, nicméně manželka žalobce dodávala služby jako OSVČ, přičemž všechny své příjmy z této činnosti řádně zdanila a správcem daně tyto příjmy nebyly zpochybněny, a to za stejné důkazní situace. Je zde tedy zřejmá neobjektivita, kterou daňový řád v ustanovení § 8 odst. 2 nepředpokládá. Navíc je třeba podotknout, že daňové orgány nevyužily institutu „cen obvyklých“, který je upraven v daňovém řádu pro případ propojených osob, na základě čehož má žalobce předložené důkazy o provedení úklidových služeb za dostačující.
6. Žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil žalované rozhodnutí a zároveň dle § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen jako „s. ř. s.“) zrušil též rozhodnutí

Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21. 4. 2017, č. j. 893795/17/280t-505Z7-609398.

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, setrval na své právním i skutkovém posouzení věci a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. S ohledem na rozsudečný výrok v této věci nepovažuje soud za podstatné uvádět podrobné vyjádření žalovaného, naopak je úkolem soudu vypořádat se s žalobními námitkami neúspěšného žalobce.
8. Dne 26. 6. 2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce v roce 2013 bylo zámečnictví a nástrojářství, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, silniční motorová doprava. Žalobce uplatnil výdaje za úklidové práce od dodavatelky R. H. (manželka žalobce) v celkové výši 320 000,- Kč. Dne 12. 5. 2016 provedl správce daně svědeckou výpověď R. H., na základě čehož mimo další vnikly správci daně pochybnosti, zda úklidové práce proběhly tak, jak je deklarováno na předložených fakturách. Dne 31. 8. 2016 správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, čímž vyzval žalobce, aby prokázal, že uvedené výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen jako „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Daňový subjekt na uvedenou výzvu nereagoval. Dne 16. 2. 2017 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, sdělil mu, že neprokázal, že jím evidované výdaje na úklidové práce ve výši 320 000,- Kč od dodavatelky R. H. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce se dne 28. 2. 2017 vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění, když nesouhlasil se závěry správce daně a navrhl pokračovat v dokazování. Z důvodu, že žalobce správci daně nepředložil žádné další důkazy, přistoupil správce daně dne 18. 4. 2017 k projednání zprávy o daňové kontrole, na základě čehož došlo k vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů. Takto vydaný dodatečný platební výměr napadl žalobce včas odvoláním, ve kterém uvedl v celkovém kontextu totožné důvody, jaké uvedl v žalobě. Dne 29. 5. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil.
9. Nyní k samotnému soudnímu přezkumu. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že, ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu /dále též jako „NSS“/ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13; rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz).

10. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v rozsahu žalobních námitek v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. a dospěl k následujícím právním a skutkovým závěrům.
11. Krajský soud se nejprve vypořádá s žalobní námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly a s tím spojeným tvrzením o nezákonném vedení daňového spisu. Nezákonnost takového postupu spatřuje žalobce ve skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dle protokolu o zahájení daňové kontroly s fyzickou osobou Ing. M. H., i když byla pro toto konkrétní jednání zplnomocněna předloženou plnou mocí společnost EXPERTUS, spol. s r. o., jejímž jednatelem je Ing. M. H. Uvedenou námitku hodnotí krajský soud jako čistě účelově uplatněnou ve snaze zvrátit výsledky daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je totiž patrné, že plná moc byla osobně předána Ing. H. pracovníci správce daně paní Ing. R., z čehož je jasné, že bylo při zahájení daňové kontroly jednáno právě s Ing. H. Tato skutečnost není ani mezi stranami sporná. Pouhá skutečnost, že do protokolu o zahájení daňové kontroly bylo uvedeno, že zástupce žalobce pro zahájení daňové kontroly je Ing. H., nikoliv společnost EXPERTUS, spol. s r. o., nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Lze přisvědčit žalobci, že pracovnice správce daně při zápisu osoby zmocněnce formálně pochybila, nicméně Ing. H., se kterým bylo jednáno při zahájení daňové kontroly, byl oprávněn před správcem daně za žalobce vystupovat. Podle § 443 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je při zmocnění právnické osoby zastupováním oprávněn jednat za zastoupeného statutární orgán právnické osoby. Dle ustanovení § 194 zákona č. 90/2012 Sb., zákona o obchodních korporacích, je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným jednatel či více jednatelů, přičemž v této konkrétní situaci byl dle obchodního rejstříku každý jednatel společnosti EXPERTUS spol. s r. o. oprávněn jednat za společnost samostatně. Z tohoto pak jasně vyplývá, že Ing. H. byl v době zahájení daňové kontroly oprávněn jednat za žalobce, tudíž pochybení pracovnice správce daně nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Navíc je třeba připomenout, že ne každé administrativní, procesní či jiné pochybení správního orgánu bez dalšího znamená zrušení vydaného rozhodnutí, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 6. 2011, čj. 2 As 60/2011 - 101: „*Přestože však podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. jsou vady řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu, judikatura se přiklonila k závěru, že ne každá zjištěná vada správního řízení bude mít tyto následky. Důvodnost žaloby může mít za následek pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001 - 30, publ. pod č. 494/2005 Sb. NSS).*“ Další navazující žalobní námitka, totiž že plná moc v žalobě označena jako č. 1 byla převzata dříve (22. 7. 2014), než byla plná moc podepsána (19. 8. 2014) taktéž není důvodná z hlediska zákonnosti žalovaného rozhodnutí, jelikož na plné moci, která byla žalobcem podepsána dne 19. 8. 2014, je uvedeno: „*Převzata dne 22. 8. 2014*“ a opatřeno podpisem. Lze připustit, že datum bylo opraveno z původního „22. 7. 2014“, jedná se však o zřejmý omyl, který byl opraven. Tato plná moc je s tímto správným datem též uvedena v seznamu písemností z daňové kontroly, který je součástí zprávy o daňové kontrole (první list, druhá strana). Tudíž toto žalobní tvrzení nemá plně oporu v daňovém spise. Skutečnost, že tato plná moc není opatřena podacím razítkem, nemá žádný vliv na zákonnost daňové kontroly, obzvláště když ze samotné plné moci je patrné, kdo a i kdy ji za správce daně převzal. Lze tak shrnout, že ve zde projednávaném případě žalobcem namítané vady ohledně plných mocí nemohly zasáhnout do jeho procesních práv, jelikož k

žádným zásadním pochybením nedošlo. Žalobce navíc po celou dobu daňové kontroly ani takový zásah nenamítal, i když mu muselo být známo, s kým správce daně za žalobce jednal.

12. Žalobce napadá žalované rozhodnutí a současně tak i rozhodnutí správce daně z hlediska porušení ustanovení daňového řádu zakotvujících rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu lze odkázat rovněž na důvodovou zprávu k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“*
13. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
14. Naproti tomu správce daně musí ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud např. v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu*

státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.”

15. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikaturní soulad, lze např. zmínit také rozsudek Nejvyššího správního soudu již ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011-57, v němž je uvedeno: „Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“
16. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu osvědčil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
17. Ve zde projednávané věci vznikly pochybnosti správci daně ohledně žalobcem deklarovaných výdajů dle § 24 ZDP fakturovaných od dodavatelky R. H., konkrétně faktury č. 2012/012, č. 2013/003, č. 2013/006 a č. 2013/009 za úklidové práce na adrese Výzkumná 75, Rosice nad Labem, v celkové výši 320 000,- Kč. Soud na tomto místě předesílá, že předložení daňových dokladů, byť z formálního hlediska bezvadných, neznamená bez dalšího automatické uznání deklarovaných výdajů za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP (*mutatis mutandis* rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, dále rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35). Pokud správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o tom, zda uplatněné výdaje byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je pak povinností daňového subjektu, aby své daňové tvrzení prokázal i jinak než účetními doklady. V daňovém řízení sloužily mimo uvedené daňové doklady jako důkazy též nájemní smlouvy se společností JMP-stavební stroje s.r.o., SAURON, MB s.r.o. a se společností Montáže Nova Styl spol. s r.o. Dále byla k věci vyslechnuta dodavatelka úklidových prací paní R. H., jak je zaznamenáno v protokolu č. j. 1042167/16/2801-60563-609072. Jiné důkazní prostředky nebyly žalobcem v řízení předloženy, a to i přes výzvu

správce daně ze dne 31. 8. 2016. Na tuto výzvu žalobce reagoval pouze žádostí o prodloužení lhůty k předložení důkazních prostředků, čemuž správce daně vyhověl, nicméně žalobce ani v této prodloužené lhůtě žádné další důkazy nenavrhнул.

18. Krajský soud tak přezkoumal závěry žalovaného, které potvrdily skutkové i právní hodnocení věci správce daně a konstatuje, že se se závěry daňových orgánů plně ztotožňuje a uvádí následující argumentaci.
19. Ohledně posouzení nároku na uplatnění výdajů daňovými subjekty dle § 24 ZDP lze odkázat na ustálenou judikaturu reprezentovanou rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, sp. zn. 9 Afs 7/2010 [NSS 1762/2010], v němž je uvedeno: „*Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, a to v daném zdaňovacím období, přičemž těmito výdaji snižujícími daňový základ poplatníka jsou výdaje, o nichž tak stanoví zákon.*“ Nejvyšší správní soud tedy vyložil § 24 ZDP tak, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, (i) které poplatník skutečně vynaložil, (ii) které poplatník vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (iii) které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období, (iv) o nichž tak stanoví zákon.
20. Dle krajského soudu v daňovém řízení v dané věci nebylo prokázáno ani faktické uskutečnění úklidových prací, tudíž nebyla prokázána ani první podmínka pro uznání výdajů jako daňově uznatelných výdajů dle § 24 ZDP, jelikož žalobce nebyl schopen předložit při daňové kontrole smlouvu, na základě které měla paní R. H. provádět úklidové práce, ale zejména ani sama paní R. H. nebyla ve své výpovědi schopna potvrdit, zda v konkrétních obdobích úklidové práce na adrese Výzkumná 75, Rosice nad Labem, skutečně prováděla. Nicméně daňové orgány v řízení nezpochybňovaly toliko faktické provedení úklidových prací [podmínka (i)], nýbrž sporovaly i to, že by takové výdaj vynaložil žalobce v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP, což je Nejvyšším správním soudem zmíněná druhá podmínka.
21. Dle hodnocení krajského soudu proto vznikly v rámci daňové kontroly důvodné pochybnosti o tom, zda uplatněné výdaje vynaložil žalobce v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP, konkrétně výdaje za úklidové práce na adrese Výzkumná 75, Rosice nad Labem, v celkové výši 320 000,- Kč. Důvodnost pochybností spatřuje krajský soud především ve skutečnosti, že v nájemní smlouvě ze dne 2. 6. 2009, kterou se nemovitost na adrese Výzkumná 75, Rosice nad Labem, pronajímá mimo dalších společnosti JMP-stavební s.r.o., je v bodu 5. Práva a povinnosti nájemce uvedeno: „*Nájemce se zavazuje udržovat všechny součásti předmětu nájmu v dobrém a čistém stavu. Za tímto účelem se zavazuje provádět pravidelně a v dostatečném rozsahu úklid předmětu nájmu.*“ Z tohoto jasně vyplývá, že žalobce zavázal nájemce k udržování pořádku a provádění potřebného úklidu v dotčených nemovitostech. Pochybnosti o tom, zda deklarované úklidové práce provedené třetí osobou, paní R. H., skutečně proběhly tak, jak je uvedeno na fakturách, jsou tedy důvodné. Žalobce k tomu v žalobě cituje z nájemní smlouvy ze dne 12. 12. 2012 se společností Montáže Nova Styl spol. s r.o., když konkrétně uvádí: „*Nájemce zajišťuje běžnou údržbu předmětu nájmu, včetně odstraňování všech běžných závad, a to svým nákladem.*“ Žalobce uvádí, že z tohoto jasně vyplývá, že sám nájemce úklid neprovádí. S tím krajský soud nesouhlasí, jelikož úklid nemovitosti lze podřadit pod běžnou údržbu

nemovitosti, a jelikož pojem běžné údržby není ve smlouvě nijak blíže specifikován, je na žalobci, aby své tvrzení rozvinul a popřípadě jej podložil důkazy. Takovéto pouhé konstatování nemá schopnost vyvrátit důvodnost vzniklých pochybností. Navíc je potřeba zdůraznit, že ve zde projednávané věci bylo nutno prokázat, že šlo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP, po žalobci tak nebylo primárně požadováno prokázat, že k úklidovým pracím skutečně došlo, o čemž má krajský soud nicméně také významné pochybnosti (viz výše – nájemní smlouvy a výpověď paní R. H.).

22. Krajský soud tak zastává názor, že nebyla naplněna přinejmenším (ii) podmínka nároku na odpočet výdajů dle § 24 ZDP, jelikož žalobce žádným způsobem neprokázal, že by jím zajišťovaný úklid pronajímaných prostor byl tou skutečností, bez které by nedošlo k dosažení zdanitelných příjmů. Navíc je potřeba připomenout, že žalobce je současně jednatelem společnosti Montáže Nova Styl spol. s r.o., tedy jednoho z nájemců dotčených nemovitostí. Zjevná osobní provázanost ve věci zakládá povinnost větší obezřetnosti daňových orgánů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud: *„Personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální.“* (rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006–75) Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že žalobce uzavřel nájemní smlouvu se společností, v níž je jednatelem, přičemž se tato společnost jako nájemce zavázala k běžné údržbě pronajaté nemovitosti, stejně tak byl zavázán další nájemce dokonce k pravidelnému úklidu pronajatých prostor, tedy vzhledem k tomu, že úklid byl dostatečně zajištěn nájemci pronajatých nemovitostí, nelze uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP tvrzené výdaje na úklidové práce prováděné údajně třetí osobou, a to jmenovitě manželkou žalobce, která nadto nebyla schopna faktický průběh údajného plnění dostatečně specifikovat, tedy byly zde důvodné pochybnosti i o tom, zda s plnění vůbec uskutečnilo [podmínka (i)].
23. Žalobce v daňovém ani v soudním řízení neposkytl žádný důkaz, který by prokazoval jeho tvrzení o nutnosti vynaložení takového výdaje pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, jelikož byl žalobce v celém daňovém řízení důkazně pasivní. Přitom je to právě žalobce, který byl jako daňový subjekt povinen dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat správcem daně zpochybnuté daňové tvrzení. Této své povinnosti žalobce nedostál a neunesl tak své důkazní břemeno. Žalobce v žalobě uvádí, že správcem daně hodnocená nájemní smlouva se společností SAURON, MB s.r.o. a nájemní smlouva na nemovitosti v areálu v Týništi nad Orlicí nejsou relevantními důkazy. S tím nemůže krajský soud s ohledem na kontext věci souhlasit. Je pravdou, že tyto důkazy by samy o sobě neobstály, pokud by je daňové orgány braly za stěžejní a pouze na jejich základě by stavěly svá hodnocení, nicméně daňové orgány svá hodnocení stavěly i na dalších průkaznějších důkazech, tudíž tyto uvedené smlouvy sloužily daňovým orgánům pouze k dokreslení celkového obrazu podnikání žalobce, což jistě nelze brát jako pochybení daňových orgánů. Jako pochybení nelze hodnotit ani argumentaci daňových orgánů ohledně absence „dispozice“

s nemovitostí. Je zcela pravdivé tvrzení, že žalobce nájemní smlouvou předal nemovitosti do dispozice nájemce, tudíž má žalobce jako podnikající osoba k nemovitosti omezenou dispozici. Z nájemní smlouvy ani z jiných podkladů nevyplývá, že by žalobci byla zachována „dispozice s nemovitostí“ z důvodu úklidových prací. Jedná se tudíž o další indicii, která vedla správce daně ke vzniku důvodných pochybností o tvrzeních žalobce.

24. Dále žalobce namítal, že v bodě [13] rozhodnutí žalovaný sice uvádí judikaturu, která je pro věc přílehlavá, nicméně se následně v bodě [33] nepřímou vydává rozdílnou cestou. K tomu krajský soud uvádí, že mu není jasné, v čem spatřuje žalobce ono tvrzené pochybení. Je pravdou, že je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení a není povinností správce daně jej v tomto směru jakkoliv instruovat. Pokud žalobce naráží na větu obsaženou v bodě [33]: *„Daňový subjekt měl tedy prokázat, jaké prostory byly uklizeny, že je používal ke svému podnikání nebo, že úklidové práce přefakturoval nájemcům a jsou obsaženy v příjmech, popř. mel jiným způsobem odůvodnit provádění úklidu.“*, tak nelze toto brát jako instrukci daňového orgánu, ale spíše jako inspirativní konstatování o tom, jaké možnosti měl žalobce v daňovém řízení. Navíc za situace, kdy by došlo ze strany daňových orgánů k instruování daňového subjektu, jaké by měl předložit důkazy k prokázání svých tvrzení, nebylo by možno takový postup považovat za pochybení daňových orgánů. Daňové orgány nemají povinnost instruovat daňový subjekt o tom, jak unést své důkazní břemeno, pokud tak však učiní, jde o jisté beneficium pro daňový subjekt, nikoliv o pochybení daňového orgánu.
25. Krajský soud se tak plně ztotožnil se závěrem žalovaného, který je obsažen v bodě [33] žalovaného rozhodnutí, tedy že: *„(...)daňový subjekt měl prokázat, že provedení úklidových prací souviselo s dosažením či s možností dosažení příjmu. Úklidové práce měly být dle daňového subjektu a svědecké výpovědi manželky provedeny na adrese Výzkumná 75, Rosice nad Labem, ale na základě nájemních smluv správce daně zjistil, že zde daňový subjekt veškeré objekty a pozemky pronajímá a nájemci si mají úklid provádět ve vlastní režii. Za takové situace pak tvrzené výdaje za úklid nemají žádnou vazbu na přijaté příjmy – daňový subjekt nebyl povinen úklid provádět. Daňový subjekt měl tedy prokázat, jaké prostory byly uklizeny, že je používal ke svému podnikání nebo, že úklidové práce přefakturoval nájemcům a jsou obsaženy v příjmech, popř. měl jiným způsobem odůvodnit provádění úklidu. Tuto skutečnost daňový subjekt neprokázal, na uvedenou výzvu žádným způsobem nereagoval. Dle odvolacího orgánu daňový subjekt neprokázal, že výdaje byly vynaloženy v souladu s ust. § 24 odst. 1 daňového řádu.“*
26. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů a uzavřel, že žaloba není důvodná. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice dne 22. května 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu