



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla MA, ve věci

žalobce: **Klastr přesného strojírenství Vysočina spolek, IČ 22665986**
sídlem Pražská 105, 676 02 Moravské Budějovice
právně zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou
sídlem Rooseveltova 37, 381 01 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.7.2017, č.j. 31785/17/5200-11433-702690

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 10. 2016, č. j. 1583509/16/2907-50524-705157 a č. j. 1584444/16/2907-50524-705157 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob a penále, konkrétně za zdaňovací období roku 2011 daň vyšší o částku 780 140 Kč a penále ve výši 156 028 Kč a za zdaňovací období roku 2012 daň vyšší o částku 3 045 510 Kč a penále ve výši 609 102 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 20. 7. 2017, č. j. 31785/17/5200-11433-702690 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaný při shrnutí skutkového stavu vynechal podstatné skutečnosti. Žalobce je spolkem a nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání. V roce 2009 obdržel dotace, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace obsahuje povinnost účtovat o majetku a příjmech a dalších výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech, resp. na samostatné hospodářské středisko či zakázku. V souladu s tímto žalobce účtoval. Správce daně odmítal jako důkaz rozhodnutí o poskytnutí dotace, podmínky pro její čerpání i závaznou příručku způsobilých výdajů s tím, že tyto dokumenty nemohou mít vliv na povinnost žalobce respektovat zákon o účetnictví a prováděcí předpisy. Žalobce se tím dostává do neřešitelné situace, neboť při nerespektování podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace mu bude uložena povinnost odvodu, včetně sankce. To žalobce dokládal protokolem o kontrole u jiného subjektu, čímž se žalovaný vůbec nezabýval. Jedinou hospodářskou činností byl pronájem CNC strojů. Veškerá další činnost byla prováděna pouze v rámci dotačních programů. Správce daně provedl pouze na základě vlastního uvážení přiřazení příjmových faktur k činnostem, na něž měl žalobce vystavené živnostenské listy, aniž by zkoumal, zda fakturovaná činnost skutečně spadá pod hlavní činnost klastru nebo byla hospodářskou činností. Žalobce sám zjistil v účetnictví chybnou operaci, která ovšem neměla vliv na celkovou daň, a správce daně se této chyby chytá pro své tvrzení o nevěrohodnosti účetnictví.
3. Dále žalobce namítá neoprávněné neuznání nákladů. Správce daně vyžadoval rozdělení výnosů a nákladů dle druhů činností bez ohledu na skutečnou činnost žalobce prováděnou výhradně v rámci hospodaření s dotačními prostředky. Žalobce vždy na výzvy odpovídal a vysvětloval obsah jednotlivých činností. Přesto žalovaný zdůrazňuje, že žalobce nedoložil na výzvy to, co po něm správce daně požadoval, a proto neunesl důkazní břemeno. Žalobce předložil řadu listinných důkazů a zaslal vyjádření k protokolu o ústním jednání. Správci daně dokládal, že jednotlivé projekty neměly licenci, neboť licenční smlouvy se nabývají až jejich zápisem do rejstříku ochranných známek. V případě žalobce však šlo o klasické obchodně-dodavatelské vztahy s ochrannými prvky, kdy bylo smluvně umožněno obchodním partnerům pořízení licence na získaný produkt. Přesto žalovaný přebírá argumentaci správce daně ohledně uzavření licenčních smluv. Tvrzení žalovaného je nepřezkoumatelné. Vznikla paradoxní situace, kdy správce daně vyčlenil všechny příjmy z hlavní činnosti, protože nevěděl, které by měl vyčlenit, a u nákladů,

které byly u hlavní činnosti, tvrdí, že nemůže vyčlenit odpovídající náklady, protože neví které. K dalšímu vyjádření žalobce přikládal i daňovou analýzu roku 2011. Správce daně však trval na rozdělení nákladů mezi hlavní a hospodářskou činnost, aniž by specifikoval důvody svého požadavku. Samotná existence živnostenského listu neznamená, že žalobce tuto činnost jako živnost vykonává. Všechny činnosti byly financovány dotačními prostředky. Správce daně ani žalovaný neuvádějí konkrétní případy, ve kterých by se žalobce měl nesprávného jednání dopustit. Jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů podléhajících dani zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), ale jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, není možné je zcela opomenout. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení majetku. Daňové orgány se však danou úvahou vůbec nezabývaly.

4. Co se týče pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, namítá žalobce, že v případě implemenčních prací na portálu se nejedná o náklady související s pořízením nehmotného majetku, ale o aplikační dodávku, která nesouvisí s pořízením dlouhodobého majetku. Nejedná se o klasický software, ale služby – programátorské práce. Pouze nastala subdodávka výzkumně – vývojových služeb. Směrnice a postupy Ministerstva průmyslu a obchodu zakazují účtovat tyto služby do investičního majetku, neboť je nutné a žádoucí je poskytovat za úplatu všem členům klastrů. Žalobce neúčtoval části projektů na účet dlouhodobého nehmotného majetku, protože doba použitelnosti pro klaster není delší než jeden rok. Licenční ujednání mělo pouze ochranný charakter, svým obsahem se nejednalo o licenci, ale o klasickou dodavatelsko-odběratelskou smlouvu. Jedná se o projekty ve výzkumně vývojových činnostech. Žalobce je nakoupil formou služeb a dále prodal. V podstatě se jedná o studie, které byly zakoupeny a dále prodány zájemcům, proto se nejedná o pořízení související s hmotným investičním majetkem a nehmotným investičním majetkem. Žalobce se bránil tím, že je nutné odborné posouzení obsahu přijatého díla. Sám žádné odborné posudky nepořizoval, neboť na rozdíl od správce daně dané problematice rozuměl.
5. V rámci námítky neprovedení důkazů žalobce uvádí, že předkládal svědecká prohlášení a v doplnění odvolání navrhoval výsledky svědků M. D. a P. K., k čemuž se žalovaný nijak nevyjádřil.
6. Dále žalobce namítá porušení právní jistoty z důvodu rozporu mezi pokyny jednotlivých ministerstev. Čerpání prostředků z dotačního programu vyžadovalo dodržování pravidel stanovených pro čerpání. Ta ovšem byla v rozporu se zákonem o účetnictví. Ministerstvo průmyslu a obchodu uznalo své pochybení, žalobce v žádném případě neuznává své pochybení. Žalovaný jako důkaz nezmiňuje dopis Ministerstva průmyslu a obchodu adresovaný správci daně. V této souvislosti žalobce poukazuje na judikaturu týkající se předvídatelnosti práva, ochrany oprávněné důvěry v právo (legitimního očekávání).
7. Podle žalobce navíc došlo k dvojímu zdanění a žalovaný pochybil, jestliže jej nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. V roce 2013 nebylo ani celostátně jasné, jak účtovat o dotacích. Po celý rok 2013 probíhalo u žalobce několik místních šetření správce daně a nikdy nebyl upozorněn, že by o dotacích účtoval nesprávně. Nejasnosti ohledně účtování měli potvrdit navržení svědci. Žalobce v roce 2013 účtoval o dotacích vyplacených v roce 2013, kterými byly dodatečně hrazeny náklady vynaložené v roce 2012. Protože náklady uplatnil v roce 2012, již je neuplatňoval v roce 2013 a rozdíl, o který převyšovala dotace náklady, v roce 2013 zdanil. Pokud by správce daně tuto

skutečnost zohlednil, nemohl by za rok 2012 vyměřit opětovně daň. Protože správce daně doměřil daň za rok 2012 ze všech výnosů a neuznal žádné náklady, došlo ke dvojímu zdanění, které vyplynulo až z jeho rozhodnutí, proto nebylo dodatečné daňové přiznání za rok 2013 podáno. Před zahájením daňové kontroly měla být žalobci zaslána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť správci daně byly známy skutečnosti, týkající se účtování žalobce o dotacích a problémech s nimi. Pokud by neměl indicie, že daňové tvrzení bylo neúplné nebo nesprávné, nezahajoval by vzápětí daňovou kontrolu. S ohledem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-65 je takové zahájení kontroly nezákonné.

8. Na závěr žalobce namítá, že byly porušeny základní zásady daňového řízení dle daňového řádu i správního řádu, neboť byl postižen zejména protichůdnými pokyny dvou ministerstev, které jej dostaly do dodatečného zdanění, mající pro něj likvidační účinky.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že žalobce nepředložil členění nákladů a výnosů, tak jak mu to stanoví § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ze kterého by bylo možné průkazně stanovit základ daně ve věcné a časové souvislosti, a to bez ohledu na skutečnost, že nevykonával hospodářskou činnost. K výnosům nebyly přiřazeny náklady, neboť žalobce nedostatečně prokázal nutné souvislosti. Požadovaná daňová analýza nutně nemusí existovat v účetnictví. Okolnosti „hospodářské činnosti“ nepřikládali správce daně a žalovaný takový význam. Správce daně ponechal veškeré příjmy a náklady v rámci hlavní činnosti. Žalobce užíval své daňové výhody, ale nebral v potaz svou daňovou povinnost sledovat ziskovost a ztrátovost podle jednotlivých druhů činností a podle jednotlivé činnosti v rámci téhož druhu činnosti. Po správci daně nelze požadovat, aby za žalobce přepracoval účetnictví, vytřídil faktury a stanovoval, které činnosti vstupují do základu daně. Argumentace týkající se pořízení dlouhodobého nehmotného majetku je pouze metodického charakteru, neboť byly vyloučeny všechny náklady. K námitce neprovedení důkazů svědeckých výpovědí se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Pochybení jiného správního orgánu nemůže jít k tíži žalovaného. Žalobce své pochybení ospravedlňuje pokyny Ministerstva průmyslu a obchodu, doměření daně ale vzniklo z jiného titulu. Správce daně i žalovaný uvedli pouze z metodického hlediska, že náklady hrazené z provozní dotace nejsou daňově uznatelné. Veškeré náklady byly vyloučeny z jiného důvodu. Žalovaný neprováděl kontrolu roku 2013. Pokud žalobce v roce 2013 nesprávně zdanil provozní dotaci, je to jeho odpovědnost. Ve zbytku žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání žalobce

10. Žalobce ve své replice uvádí, že vždy respektoval výzvy správce daně a obsáhle na ně odpovídal. Žalobce odkazuje na své Stanovisko a vyjádření k výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 3. 2016, včetně příloh, a na své Vyjádření se k Protokolu o ústním jednání ze dne 9. 6. 2016, ve kterém je podrobný rozbor nákladů jednotlivých středisek dle členění požadovaného správcem daně. Obsah těchto listin nebyl správcem daně hodnocený. Žalovaný nijak nekomentuje, že žalobce v účtování plně respektoval postup, jaký mu nadiktoval poskytovatel dotace. Žalobce vykonával pouze činnost, kterou

realizoval program hrazený zcela z dotačních prostředků. K tomu uplatňoval i výdaje, které také uplatňoval v souladu s Příručkou o účtování dotace. Správce daně však přijal názor, že některé výnosy (příjmy z dotace) jsou hlavní činností žalobce a přeřadil je jako daňově účinné, avšak náklady k nim nepřičítal. Žalobce již neví, jakým způsobem by měl správci daně jednotlivé dotační příjmy a výdaje s tím související prokazovat. Správce daně nezkoumal obsah jednotlivých činností dle jejich obsahu, ale pouze podle názvu provedl sám jejich zařazení mezi hlavní činnost a činnost v rámci dotace. Není možné vyřadit pouze výnosy a nepřiznat k nim žádné náklady. Tím, že správce daně neuznal žalobci za rok 2012 žádné daňově uznatelné náklady (mezi nimi i náklady související s příjmem dotace v roce 2013), došlo ke zdanění výnosu za rok 2012 a náklady nebyly uznány ani v souvislosti s obdržanou dotací v roce 2013.

11. Ve svém dalším podání žalobce poukázal na to, že ve správním spise jsou uloženy materiály, které dodal v průběhu kontroly a v průběhu odvolacího řízení. Požádal zároveň, aby soud provedl předložené členění výnosů a nákladů jako důkaz.

V. Ústní jednání před soudem

12. Při ústním jednání oba účastníci zopakovali svá stanoviska uplatněná v písemných podání. Žalobce nad rámec toho poukázal na to, že byl v důsledku napadeného rozhodnutí fakticky zlikvidován, a dále namítl, že v daňovém řízení rozhodovaly podjaté osoby, neboť byl vydán pokyn, podle něhož jsou úřední osoby odměňovány za to, že je zcela či zčásti neuznán nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty.
13. Na dotazy soudu zástupkyně žalobce a předseda výkonné rady žalobce objasnili základní činnost žalobce, týkající se přijetí dotace, vynakládání prostředků z dotace na výzkum a vývoj realizovaný jeho členy (což představuje základ jeho nákladů) a nabývání a dalšího poskytování výsledků výzkumu a vývoje členům i nečlenům za úplatu (což představuje základ jeho výnosů). Uvedli také, že výnosy a náklady bylo možné členit na dílčí činnosti uvedené ve stanovách, nicméně fakticky žalobce vykonával jediný druh činnosti související s čerpáním dotací. Dále na dotaz soudu zástupkyně žalobce upřesnila některá žalobní tvrzení.

VI. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
15. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. Nejprve soud poznamenává, že věcně mohl posoudit pouze ty námitky, které skutečně směřují proti nosným důvodům rozhodnutí. Pouze takové námitky jsou totiž objektivně způsobilé vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Námitky, v nichž žalobce brojí proti shrnutí skutkového stavu nebo v nichž rozporuje úvahy žalovaného vyslovené zjevně zcela nad rámec nosných důvodů rozhodnutí, je nutno považovat z povahy věci bez dalšího za nedůvodné (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 161/2005-87; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na

www.nssoud.cz). To je i případ námitek směřujících proti úvahám žalovaného (potažmo namítající nepřezkoumatelnost těchto úvah) ohledně toho, zda určité náklady spočívaly v pořízení dlouhodobého nehmotného majetku (včetně otázek odborné způsobilosti správce daně) nebo zda měl žalobce určité náklady účtovat až v roce 2013. Jestliže veškeré náklady byly vyloučeny z jiných důvodů (viz dále), byly tyto úvahy vysloveny zcela zjevně nad rámec nosných důvodů rozhodnutí. Úkolem soudu je přitom posouzení zákonnosti důvodů, které vedly k vydání napadeného rozhodnutí, nikoliv posouzení metodických návodů vyslovených správním orgánem nad rámec důvodů rozhodnutí, sloužících spíše pro budoucí postup žalobce. Ačkoliv se některým z těchto otázek správce daně ve zprávě o daňové kontrole věnoval velmi podrobně (zřejmě z důvodu, že do konce daňové kontroly mohly být jednotlivé náklady žalobcem přiřazeny konkrétním výnosům v rámci konkrétních druhů činností žalobce a pak by tyto otázky byly pro stanovení daně rozhodné), pro posouzení zákonnosti nosných důvodů žalobou napadeného rozhodnutí podstatné nejsou, a soud se jimi proto věcně nezabýval.

17. Žalobce namítá, že měl být před zahájením daňové kontroly nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, neboť správce daně musel mít poznatky o tom, že existovaly obecně nejasnosti ohledně účtování o poskytnutých dotacích, potažmo účtování neziskové činnosti a musel mít také konkrétní poznatky ohledně nesprávného účtování žalobce za posuzované období. Při jednání soudu žalobce konkrétněji uvedl, že konkrétní poznatky správce daně plynou z jeho výzvy k odstranění pochybností. Tuto námitku soud neshledal důvodnou.
18. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. V první řadě je nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto otázku dřívější judikatura řešila nejednotně, což bylo důvodem předložení obdobné věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Ten pak ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, shledal, „že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících

tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“

20. První senát Nejvyššího správního soud následně v téže věci vydal rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž doplnil, že „[z]a popsané situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné „důvodně předpokládat“, že bude daň doměřena. Tato podmínka plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: „Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (blíže viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoli důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“
21. Citované závěry lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy.
22. V nyní posuzované věci se soud seznámil s obsahem správního spisu, včetně jeho vyhledávací části, a neshledal, že by měl správce daně před zahájením daňové kontroly konkrétní poznatky o tom, že by žalobci měla být doměřena daň z příjmů.

23. Předně nelze existenci konkrétních poznatků před zahájením daňové kontroly dovozovat z výzvy k odstranění pochybností, neboť ta byla vydána až na základě analýzy účetnictví žalobce, které správce daně obdržel až po zahájení daňové kontroly. Skutečnost, že ve výzvě byly definovány určité pochybnosti, tedy nedokládá, že tyto pochybnosti měl správce daně již před zahájením daňové kontroly.
24. Existenci konkrétních poznatků správce daně nelze bez dalšího dovozovat ani ze skutečnosti, že správce daně již dříve u žalobce prováděl místní šetření a daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty, při které disponoval také účetnictvím žalobce. Jestliže se daňová kontrola zaměřovala na daň z přidané hodnoty, nelze mít za to, že se měl správce daně v rámci kontroly zaměřit již také na posouzení správnosti přiznané daně z příjmů.
25. Kromě toho obecně mohl mít správce daně jen stěží před zahájením daňové kontroly jasný poznatek o tom, že by měla být doměřena konkrétní daň. Její doměření totiž vyplynulo až z toho, že žalobce v rámci daňového řízení nebyl schopen unést své důkazní břemeno k tvrzení o tom, že jeho příjmy nejsou předmětem daně. Do konce daňové kontroly v této konkrétní věci neměl správce daně konkrétní poznatek o tom, v jaké výši by měla být daň stanovena, neboť v průběhu celé daňové kontroly mohl žalobce prokázat členění výnosů a nákladů dle jednotlivých druhů činností. I kdyby měl správce daně již před zahájením daňové kontroly poznatky o nedostacích účetnictví žalobce, tato skutečnost by nemohla být považována za konkrétní poznatek o tom, že žalobci by měla být doměřena daň, neboť v daňovém řízení mohl žalobce prokazovat svá tvrzení i jinak než účetnictvím (viz dále).
26. Jádrem sporu je v posuzované věci způsob prokazování, do jaké míry jsou příjmy žalobce předmětem daně s ohledem na § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Mezi stranami je nesporné, že žalobce je subjektem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání (tj. je tak poplatníkem uvedeným v § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů), což znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku (dále též „neziskový subjekt“). Právě z toho titulu mohl žalobce tvrdit a prokazovat, že jeho příjmy nebyly podle uvedeného ustanovení předmětem daně.
27. Podle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).
28. Podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů u poplatníků uvedených v odstavci 3 nejsou předmětem daně příjmy a) z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.
29. Podle § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů u poplatníků uvedených v odstavci 3 se splnění podmínky uvedené v odstavci 4 písm. a) posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

30. Podle § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů poplatníci uvedení v odstavci 3 jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). Pokud tato povinnost nebude splněna nebo nemůže být splněna organizačními složkami státu, obcemi u jednorázových příjmů, které v souladu se zvláštními předpisy jsou součástí rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém priznání.
31. Podle § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.
32. Podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.
33. Předně soud považuje za potřebné zdůraznit, že zákon o daních z příjmů sice skutečně v § 18 odst. 7 požaduje po neziskových subjektech určitý způsob účtování, nicméně nesprávný způsob účtování automaticky nespojuje s žádnými konkrétními daňovými důsledky. Naopak výslovně připouští mimoúčetní rozdělení jednotlivých příjmů pro případ, že neziskový subjekt nevede účetnictví v souladu s uvedeným požadavkem.
34. Jakkoliv se tedy pro žalobce zdá stěžejní, že při účtování postupoval v souladu s požadavky Ministerstva průmyslu a obchodu jakožto poskytovatele dotace, samotný způsob vedení účetnictví je pro projednávanou věc skutečností spíše okrajovou. Z hlediska požadavků stanovených v § 18 odst. 4 písm. a) a odst. 6 a dále § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů není rozhodující, jak daňový subjekt o výnosech a nákladech účtuje, nýbrž jak výnosy a náklady člení a jak toto členění a přiřazování nákladů jednotlivým výnosům prokazuje. Účetnictví je jen jedním z možných způsobů, jakým může daňový subjekt výnosy a náklady pro účely daně z příjmů členit a formálně prokazovat přiřazení nákladů výnosům.
35. Předmětem tohoto řízení není správní delikt spočívající v porušení § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů či porušení zákona o účetnictví, nýbrž stanovení daňové povinnosti a prokazování tvrzení daňového subjektu. Napadené rozhodnutí není sankcí za porušení zákona, v němž by mohl soud případně řešit skutečnost, že k porušení zákona byl určitým způsobem žalobce naveden jiným orgánem státní správy. Napadené rozhodnutí je primárně rozhodnutím o stanovení daně, jehož podstatou je posouzení, zda žalobce unesl či neunesl své důkazní břemeno. Požadavek Ministerstva průmyslu a obchodu má přitom na unesení důkazního břemene vliv toliko nepřímý. Především žalobce nemusel svá tvrzení prokazovat účetnictvím a mohl průběžně nebo i dodatečně členit jednotlivé výnosy a náklady dle jednotlivých druhů činností v rámci své hlavní činnosti. Tomu požadavek Ministerstva průmyslu a obchodu nijak nebránil. Nelze proto hovořit o tom, že by se dostal do jakési bezvýchodné situace v důsledku respektování pokynů Ministerstva průmyslu a obchodu. Soud již z tohoto důvodu neshledává žádné porušení

práv žalobce (ani práva na vlastnictví, ani práva na spravedlivý proces, ani právní jistoty, ani legitimního očekávání žalobce, respektive ochrany jeho dobré víry) v důsledku toho, že žalovaný neshledal, že by požadavek Ministerstva průmyslu a obchodu mohl mít vliv na nyní projednávanou věc.

36. Také proto soud nepovažuje ani za potřebné zabývat se otázkou, proč žalobce upřednostnil postup dle požadavku stanoveného v podmínkách pro poskytnutí dotace před požadavkem plynoucím explicitně ze zákona. Pouze na okraj soud poznamenává, že přijetí dotace rozhodně nebylo povinností žalobce – na podmínky pro poskytnutí dotace přistoupil zcela dobrovolně. Vedle toho, že nezákonný způsob účtování neznamenal nemožnost prokázání vlastních tvrzení, žalobce si této nezákonnosti měl být vědom (uplatní se zde zásada, že neznalost zákona neomlouvá) a požadavek Ministerstva průmyslu a obchodu, aby takto nezákonně postupoval, dobrovolně akceptoval. Krajský soud nicméně považuje za potřebné zopakovat, že předmětem řízení není tento nezákonný postup, nýbrž stanovení daňové povinnosti žalobce. Smyslem těchto úvah je pouze poukázat na to, že na posouzení této věci skutečně nemůže mít vliv to, že žalobce vedl účetnictví v souladu s podmínkami pro poskytnutí dotace.
37. S ohledem na výše uvedené má krajský soud za to, že pro projednávanou věc nebylo nijak podstatné, že Ministerstvo průmyslu a obchodu adresovalo správci daně dopis, v němž uznalo své pochybení ohledně požadavku na způsob účtování ze strany žalobce. Tato skutečnost nebyla pro stanovení daňové povinnosti žalobce podstatná a obsah uvedeného dopisu na výsledku řízení nemohl nic změnit. Z podobných důvodů nebylo pro potřeby rozhodování správce daně podstatné, že by vedení účetnictví v rozporu s podmínkami dotace vedlo k porušení rozpočtové kázně. Správce daně jasně uvedl, že požaduje doložit rozčlenění jednotlivých výnosů a nákladů daňovou analýzou, nikoliv tedy nutně účetnictvím, které by bylo vedeno v souladu s požadavky § 18 odst. 4 písm. a) a § 23 odst. 5 daňového řádu. Proto správce daně ani žalovaný nijak nepochybili, jestliže se podrobněji nezabývali poukazem žalobce na protokol o kontrole provedené u jiného příjemce dotace, který měl dokladovat právě to, že vedení účetnictví v rozporu s podmínkami dotace je porušením rozpočtové kázně.
38. Obdobně na posouzení věci nemůže mít vliv ani to, že ohledně účtování neziskových subjektů, potažmo účtování v souvislosti s poskytnutými dotacemi mohly panovat nejasnosti. Kromě toho, že se žalobce mohl v případě nejasností obrátit na správce daně za pomocí institutu závazného posouzení (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2015, č. j. 6 Afs 227/2015-51), jádrem věci bylo unesení důkazního břemene k tvrzení žalobce, že jeho příjmy nejsou zdanitelné na základě § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jakékoliv nedostatky v účetnictví, byť způsobené obecnými nejasnostmi ohledně způsobu účtování v konkrétních případech, nemohly přímo vést k neunesení důkazního břemene žalobcem, neboť mu dal správce daně dostatečný prostor, aby svá tvrzení prokázal mimoúčetně. Proto také soud souhlasí se žalovaným, že výslech svědků (bývalých zaměstnanců správce daně) by byl nadbytečný. Skutečnosti, které chtěl žalobce pomocí těchto výslechů prokazovat, totiž nebyly pro stanovení daně nikterak podstatné.
39. Co se týče požadavku na to, aby žalobce jako neziskový subjekt rozdělil jednotlivé své náklady a výnosy primárně podle jednotlivých druhů činností stanovených v jeho stanovách, ten vyplývá ze specifík zdaňování příjmů neziskových subjektů. U nich totiž vstupuje do základu daně jen část příjmů, naproti tomu část příjmů se nestane předmětem

daně vůbec (viz např. též již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 227/2015-51, nebo jeho rozsudek ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 54/2009-89).

40. Pro zdanění hlavní činnosti (za kterou je obecně považována ona činnost vyplývající posláním neziskového subjektu) podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že podmínkou toho, aby tyto příjmy nebyly předmětem daně, je odpovídající relace mezi těmito příjmy a souvisejícími náklady. Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých druhů činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, než jsou v souvislosti s ním vynaložené náklady, stává se tento příjem předmětem daně. V souladu s § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů nelze náklady související s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně, přičítat k nákladům souvisejícím s příjmy, které jsou předmětem daně. Obdobně podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.
41. Výjimkou z uvedeného pravidla, jsou příjmy, které jsou předmětem daně vždy, a to jsou podle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájmného s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 4 písm. d) citovaného zákona.
42. Z hlediska legislativní koncepce danění neziskových subjektů je přitom vhodné poznamenat, že samotný § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů je výjimkou z obecného pravidla, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (viz § 18 odst. 1 citovaného zákona). Jestliže neziskový subjekt tvrdí, že některé (nebo všechny) jeho příjmy nejsou s ohledem na § 18 odst. 4 písm. a) citovaného zákona předmětem daně (tj. tvrdí-li, že je splněna tato výjimka z § 18 odst. 1 citovaného zákona), musí své tvrzení také prokázat. Tato povinnost vyplývá z obecných pravidel pro rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, obsažených v § 92 daňového řádu. Podstatné je především pravidlo obsažené v odstavci třetím tohoto ustanovení, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jestliže tedy neziskový subjekt své důkazní břemeno ohledně tvrzení o tom, že jeho příjmy nejsou na základě § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů předmětem daně, neunesl, musí správce daně tyto příjmy posuzovat v obecném režimu a pohlížet na ně jako na zdanitelné.
43. Právě z těchto důvodů správce daně v nyní projednávané věci shledal, že veškeré příjmy žalobce účtované na vrub účtu 602 – tržby z prodeje služeb byly příjmy zdanitelnými. Žalobce naproti tomu tvrdí, že své důkazní břemeno unesl.
44. Před tím, než soud přistoupí k posouzení této otázky, považuje za potřebné zdůraznit, že v posuzované věci správce daně ani žalovaný neprováděli přerazení jednotlivých příjmů z neziskové činnosti do činnosti hospodářské, jak opakovaně uvádí žalobce. Ačkoliv správce daně v řadě případů poukázal na to, že na činnost odpovídající některým fakturám disponuje žalobce živnostenským oprávněním, toto zjištění se dále nijak nepromítlo do jeho závěrů a s příjmy žalobce nakládal nadále v souladu s jejich přiřazením k neziskové činnosti ze strany žalobce. Správce daně pouze shledal, že žalobce neprokázal splnění podmínek stanovených v § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, a nemohl tak na tyto příjmy nahlížet jako na příjmy, které nejsou z tohoto titulu předmětem daně.
45. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že žalobce své důkazní břemeno k tvrzení dle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů neunesl. Ačkoliv byl tento důsledek možná

způsoben pouze nepochopením požadavků vyslovených správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností, nemá soud za to, že by tyto výzvy byly objektivně nejasné, neurčité či jakkoliv matoucí. Správce daně opakovaně žalobce upozornil na to, že má ve stanovách stanovenou řadu cílů, hlavních aktivit a vedlejších a doplňkových činností a že podle úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů musí jednotlivé výnosy a náklady přiřadit jednotlivým druhům činností, jak jsou stanoveny právě v jeho stanovách. Stejně tak je z výzev patrné, že žalobce vyzýval obecně k rozdělení nákladů a výnosů dle jednotlivých druhů činností (potažmo k předložení daňové analýzy k tomuto rozdělení).

46. Jakkoliv žalobce nebyl pasivní a poskytoval správci daně určitou součinnost, tato součinnost nebyla dostačující pro unesení důkazního břemene, neboť žalobce přes výzvy nepředložil klíčový podklad, tj. členění nákladů a výnosů odpovídající zákonu o daních z příjmů. Předložil toliko analýzu, v němž byly přiřazeny náklady a výnosy za rok 2011 k jednomu ze dvou středisek a za rok 2012 pouze ke středisku č. 1. Obě střediska žalobce označil jako „Hlavní činnost“, pod středisko č. 1 podřadil jednu skupinu činností („Propagace KPSV, Přípravné admin. práce a poradenství v přípravě projektů pro granty, dotace, úvěry, Služby pro členy KPSV“) a pod středisko č. 2 podřadil druhou skupinu činností („Výzkum a vývoj, Zprostředkovatelská činnost, Pořádání kurzů a školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti, Testování, měření, analýzy“). Kromě toho, že v přiřazení jednotlivých faktur těmto střediskům shledal správce daně řadu nedostatků (v tomto směru soud pro stručnost odkazuje na bod 89 napadeného rozhodnutí), toto rozdělení podle názoru soudu rozhodně nelze považovat za členění dle jednotlivých druhů činností vymezených ve stanovách. Je zcela zřejmé, že střediska tvoří celé skupiny druhů činností.
47. V rámci soudního jednání žalobce připustil, že bylo možné jednotlivé faktury přiřadit jednotlivým druhům činností, jak jsou stanoveny ve stanovách, nicméně fakticky veškerou svou činnost pokládal za jediný druh činnosti (činnost související s čerpáním dotace). Takové východisko ovšem nelze považovat za správné hned z několika důvodů. V první řadě to byl žalobce, kdo si určil různé druhy své činnosti ve stanovách, přičemž toto rozdělení mělo daňově relevantní důsledky. Ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů totiž uvádí, že právě stanovy (vedle zvláštních předpisů, statutů a zřizovacích či zakladatelských listin) jsou dokumentem, který pro daňové účely určuje jednotlivé činnosti, k nimž je pak následně nutno přiřazovat jednotlivé výnosy a náklady. Kromě toho některé z faktur se již podle svého označení vztahovaly pouze k určitým činnostem uvedeným ve stanovách žalobce (např. marketing a propagace či testování, měření, zkoušky). A nakonec nelze souhlasit ani s tím, že by bez ohledu na stanovy bylo možné veškerou činnost žalobce označit za jediný druh činnosti – tj. činnost související s čerpáním dotace. Čerpání dotace bylo pro žalobce toliko jedním ze zdrojů financování výzkumu a vývoje jeho členů. Vedle toho měl žalobce příjmy další, které sice mohly vyplývat z předchozích výsledků výzkumu a vývoje, nicméně tyto příjmy i jejich uplatňování na další výdaje již rozhodně nelze považovat za činnost, která by přímo souvisela se samotným čerpáním dotace a tvořila s ním jediný celek – jediný druh činnosti neziskového subjektu. Z jednotlivých faktur je zřejmé, že činnost žalobce byla ve skutečnosti pestřejší a zahrnovala více činností, byť spolu mohly nepřímo souviset.
48. S ohledem na výše uvedené je nutno učinit dílčí závěr, že správce daně a žalovaný správně pohlíželi na příjmy žalobce účtované na vrub účtu 602 – tržby z prodeje služeb jako na příjmy zdanitelné.

49. Co se týče možnosti přiřazení nákladů těmto příjmům, i v této části se krajský soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného. Již zmíněná koncepce danění neziskových subjektů vychází z toho, že každý druh činnosti je posuzován zvlášť, ztrátová činnost není předmětem daně a zisková činnost naopak předmětem daně je. Jednotlivé náklady přitom nelze libovolně přiřazovat jednotlivým činnostem, nýbrž mezi výnosy a náklady musí existovat přímá souvislost – musí se jednat o náklady právě na dosažení výnosů v rámci daného druhu činnosti. Zatímco jeden druh činnosti může být pro neziskový subjekt vysoce ztrátový, jiný druh může být naopak výrazně ziskový. V takovém případě neziskový subjekt nemůže jednoduše náklady převyšující výnos jeho ztrátové činnosti přeradit k ziskové činnosti. Je tak zdánlivě v méně výhodné situaci, než například podnikatelský subjekt, který si vůči všem výnosům uplatní všechny náklady. Zdánlivost této nevýhody je ovšem dána například tím, že neziskový subjekt si může uplatnit položku snižující základ daně dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů (tj. snížit základ daně až o 30 %, použije-li prostředky ke krytí nákladů souvisejících s jeho ztrátovou činností).
50. Také proto nemůže bez přiřazení výnosů a nákladů jednotlivým druhům činností správce daně jednoduše přiřadit veškeré náklady celkovým výnosům. V takovém případě by se totiž mohl dostat neziskový subjekt, který neplní svou povinnost stanovenou v § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů (a ani mimoúčtně nedoloží odpovídající analýzu svých výnosů a nákladů), do výhody oproti neziskovému subjektu, který tuto povinnost plní.
51. Popsaná specifika danění neziskových subjektů vedou také k tomu, že na posuzovaný případ nelze bez dalšího přenést závěry vyslovené v judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně nutnosti zohlednění esenciálních výdajů, neboť ty se týkají právě podnikatelských subjektů. U neziskového subjektu by takové přiřazení bylo možné pouze v případě, že by mohl správce daně ve výsledku skutečně posoudit, které druhy činností jsou ziskové a které ztrátové. Jestliže tak pro absenci odpovídající daňové analýzy provedené samotným neziskovým subjektem učinit nemůže, nemůže jednotlivým výnosům přiřadit ani esenciální výdaje. Totéž platí i o výdajích, které by bylo možné považovat za společné, například náklady na nájem, telefonní služby či mzdy. I tyto náklady jsou neziskové subjekty podle Nejvyššího správního soudu povinny rozdělit a přiřadit je v určitém poměru ke zdanitelným příjmům a příjmům, které zdanění nepodléhají (viz již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 54/2009-89). Zdanitelnými příjmy přitom nejsou pouze příjmy v rámci hospodářské činnosti či příjmy vždy zdanitelné (příjmy z reklam, členských příspěvků a nájemného), nýbrž také příjmy dosažené v rámci hlavní činnosti, jestliže byly v rámci určitého druhu činnosti ziskové (potažmo, jestliže konkrétní činnost byla zisková). Z uvedeného je přitom patrné, že je to daňový subjekt, kdo musí v určitém poměru společné náklady rozdělit a přiřadit jednotlivým činnostem. Nemůže tak tudíž učinit správce daně (kromě toho, že by tak nemohl učinit také z toho důvodu, že mu není známo ani rozčlenění jednotlivých výnosů podle jednotlivých druhů činností), a to ani v případě, že se jedná o náklady esenciální.
52. Pouze pro úplnost soud podotýká, že podle názvů některých přijatých faktur by bylo možné přiřadit některé náklady jednotlivým druhům činností, jak jsou vymezeny ve stanovách žalobce, nicméně takové přidělování správcem daně by bylo zcela bez užtku, neboť těmto druhům činností nebylo možné přiřadit jednotlivé výnosy. Logicky tudíž nebylo možné přiřadit náklady příslušným výnosům podle jednotlivých druhů činností – pouze v takovém případě by bylo ono přiřazování nákladů daňově relevantní.

53. Co se týče námitky nepřezkoumatelnosti z důvodu, že se žalovaný nezabýval úvahou ohledně esenciálních výdajů, tu je nutno považovat za nedůvodnou již z toho důvodu, že otázka esenciálních výdajů nebyla žalobcem v daňovém řízení ani vznesena a žalobce ani žádné konkrétní výdaje jako esenciální neoznačil. Jak již soud ale uvedl, zohlednění esenciálních výdajů v daném případě ani nebylo možné.
54. S ohledem na vyslovené závěry soud již nepovažuje za potřebné podrobněji rozebírat, že v určitých případech je vyžadováno členění výnosů a nákladů nejen podle jednotlivých druhů činností, nýbrž také podle jednotlivých činností (například v případě, že táž služba je členům neziskového subjektu poskytnuta za cenu nepřevyšující náklady a nečlenům za cenu převyšující náklady). Ačkoliv správce daně ve své výzvě požadoval i toto rozčlenění, tento požadavek byl vysloven zjevně pouze pro případ, že by žalobce v první řadě rozčlenil výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností a že by nadto existoval zákonný důvod pro členění podle jednotlivých činností. Povinnost členit veškeré náklady a výnosy podle jednotlivých činností má přitom daňový subjekt pouze tehdy, existují-li zákonné předpoklady pro samostatné danění těchto jednotlivých činností (tj. právě uplatňování jak podnákladových, cen tak cen zahrnujících zisk v případě téže činnosti). Ve chvíli, kdy žalobce nerozčlenil výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností, nebylo již potřeba podrobněji zkoumat, zda byl dán také u určité činnosti důvod pro rozčlenění podle jednotlivé činnosti. Důsledky spočívající v neunesení důkazního břemene ohledně tvrzení žalobce o tom, že jeho příjmy jsou osvobozeny od daně na základě § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, vyplynuly již z toho, že žalobce nepředložil členění výnosů a nákladů podle jednotlivých druhů činností.
55. Brojí-li žalobce proti závěrům žalovaného ohledně neprovedených důkazů, ani v této části soud nemůže žalobci přisvědčit. K tomu, že některé důkazy nebyly provedeny zcela oprávněně, se již soud vyjádřil výše (protokol o kontrole u jiného subjektu, dopis Ministerstva průmyslu a obchodu adresovaný správci daně či výsledky bývalých zaměstnanců správce daně). Vedle toho žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce kromě toho nenavrhл další výslech svědků. Při jednání zástupkyně žalobce upřesnila, že návrhem svědeckých výpovědí byl seznam dodavatelů (členů) žalobce, který žalobce správci daně poskytnul po jednom z místních šetření. Soud v žádném podání žalobce neshledal, že by žalobce vznesl návrh na provedení svědecké výpovědi konkrétní osoby. Sdělení identifikačních údajů obchodních partnerů či jejich kontaktních osob nelze považovat za návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí. Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce vyjma návrhu na výslech bývalých zaměstnanců správce daně žádné další návrhy na provedení dokazování svědeckými výpověďmi nepředložil.
56. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že došlo ke dvojímu zdanění. Podstata této námitky spočívá v tom, že žalobce uplatnil určité náklady již za rok 2012 (a proto je neuplatnil v roce 2013), ačkoliv byly hrazeny z dotace vyplacené až v roce 2013. Tím, že byly tyto náklady zcela vyloučeny v roce 2012 a nedošlo k jejich zařazení do nákladů za rok 2013, byl podle žalobce příjem z dotace v roce 2013 zdaněn dvakrát.
57. Úvaha žalobce je ovšem naprosto lichá ve všech ohledech. V první řadě jádrem námitky vůbec není dvojí zdanění jednoho příjmu – zatímco za rok 2012 žalobce dané náklady uplatňoval oproti výnosům z hlavní činnosti, za rok 2013 by je podle všeho musel evidovat jako náklad hrazený z dotace. V druhé řadě příjem z dotace vůbec nepodléhal dani. Zdanil-li jej žalobce, jedná se čistě o jeho pochybení (spíše má soud ovšem za to, že

ke zdanění příjmu z dotace v roce 2013 ve skutečnosti nedošlo a žalobcova námitka je toliko neobratnou argumentací). A nakonec platí, že náklady hrazené z dotace vůbec nelze uplatnit vůči jiným zdanitelným příjmům – nemohly by tedy snižovat daňovou povinnost ani za rok 2012, ani za rok 2013. Bez ohledu na to, kdy je žalobce uplatnil a z jakého důvodu je správce daně nakonec vyloučil, tedy nemohly mít tyto skutečnosti za následek to, že by byl jakýkoliv příjem zaviněním správce daně zdaněn více, než zdaněn být měl, natož že by dokonce mohl být zdaněn dvakrát.

58. Z výše uvedených závěrů je patrné, že správce daně i žalovaný postupovali plně v souladu se zákonem a nedošlo ani k porušení základních zásad správy daní. Co se týče námitky porušení zásad stanovených v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), pak se soud shoduje se žalovaným v tom, že procesní úprava obsažená v daňovém řádu je komplexní. Aplikace některé ze základních zásad činnosti správních orgánů dle správního řádu na základě § 177 odst. 1 správního řádu by přicházela v úvahu pouze v případě, že by daňový řád neobsahoval odpovídající zásadu. Jelikož daňový řád upravuje základní zásady správy daní, zejména pak zásady dotýkající se procesu dokazování, neměl žalovaný při rozhodování o příslušné odvolací námitce žádný prostor aplikovat zásady obsažené ve správním řádu. Žalobce totiž v rámci tohoto odvolacího bodu uplatňoval pouze námitky směřující k hodnocení důkazů, a žalovaný proto zcela správně poukázal na to, že tyto otázky jsou vyčerpávajícím způsobem (včetně základních zásad správy daní) upraveny v daňovém řádu. Poukazuje-li žalobce až v žalobě na § 2 odst. 3 a 4 správního řádu, pak je nutno zdůraznit, že v rámci daného žalobního bodu žalobce tento odkaz pouze velmi obecně spojuje s tvrzením, že byl postižen protichůdnými pokyny dvou ministerstev. K této otázce se přitom žalovaný věcně vyjádřil, a to tak, že obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace není vázán a nelze se v této souvislosti odvolávat ani na princip právní jistoty (viz bod 104 napadeného rozhodnutí). Souladem postupu správce daně a žalovaného s principem právní jistoty, zásadou ochrany dobré víry, respektive legitimního očekávání žalobce, se přitom zabýval i soud výše a dospěl k závěru, že k porušení těchto zásad nedošlo. S ohledem na povahu obecných právních zásad, ať již obsažených v konkrétním zákoně nebo přímo či nepřímo dovozovaných z norem vyšší právní síly, přitom není podstatné, jaký pramen poznání těchto zásad správní orgán využije, nýbrž to, zda na případ ve světle těchto zásad nahlíží. To se přitom v projednávané věci stalo, neboť porušení žádné z právních zásad soud neshledal.
59. Na závěr soud poznamenává, že se nemohl zabývat námitkou, že úřední osoby žalovaného, potažmo správce daně, byly podjaté s ohledem na skutečnost, že přijímají odměny za to, když je daňovým subjektům zčásti či zcela nepřiznán nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty. Tuto námitku uplatnil žalobce až při jednání soudu, tedy opožděně (po lhůtě stanovené pro rozšíření žalobních bodů dle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Co se týče tvrzení o tom, že žalobce byl v důsledku napadeného rozhodnutí fakticky zlikvidován, předně se jedná o skutečnost novou, a nemůže tudíž mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v době jeho vydání. Nadto musí soud poznamenat, že ač je tato skutečnost jistě nešťastná, byla primárně způsobena nedůsledným postupem žalobce při dokazování v rámci daňového řízení (možná i nepochopením výzev správce daně, které byly ovšem formulovány zcela srozumitelně a jednoznačně).

60. Krajský soud neprováděl nad rámec obsahu správního spisu dokazování, neboť by to nemohlo přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci.

VII. Shrnutí a náklady řízení

61. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 29. května 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu