



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: J. P., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený AGIS, a.s., daňovým poradcem,
sídlem Moskevská 1/14, 434 01 Most,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17783/16/5200-10422-711473,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17783/16/5200-10422-711473, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 5. 2015, č. j. 1202864/15/2510-50522-505615. Tímto rozhodnutím o odvolání správce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil dodatečný platební výměr ze dne 13. 1. 2015, č. j. 179127/15/2510-50522-505615, tak, že snížil žalobci doměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 z částky 69 090 Kč na částku 68 955 Kč a penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 13 818 Kč na částku 13 791 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že základní pochybení správce daně spočívalo v tom, že nesprávně vyhodnotil písemnost žalobce ze dne 12. 8. 2013, v níž je uvedeno: „*Tato skutečnost bude platit až do doby, kdy dojde k převedení a rozdělení předmětného majetku na všechny tři syny [...]*“. Správce daně měl dle názoru žalobce rozpoznat, že toto tvrzení je rozhodující pro uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z plnění, které se vztahují jak k činnostem realizovaným žalobcem, tak k činnostem realizovanými jeho syny. Správce daně však s tímto tvrzením nijak nepracoval, nevyzval k jeho prokázání, ani je nezahrnul do svého správního uvážení. Žalobce uvedl, že právě vztah ke sjednanému budoucímu převodu předmětného majetku je zákonným důvodem pro uplatnění nároku na odpočet DPH a vylučuje zvýšení daně na výstupu. Dále uvedl, že žalobce uzavřel smlouvu o prodeji podniku, jejíž součástí bylo právo kupujícího ověřit fungování prodávaného podniku a žalobce měl plný nárok na odpočet daně. Daňová kontrola se dotkla jedné z forem takového ověřování funkčnosti podniku, fungování bylo popsáno v průběhu daňové kontroly. Poznamenal, že pokud správce daně neuvedl, že má pochybnosti o převedení majetku v souvislosti s kontrolovanými zdanitelnými plněními, není jiné vysvětlení, než že tato tvrzení považuje za prokázaná, a pak porušil § 72 odst. 1 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), když jakkoli krátil nárok na odpočet, resp. zvyšoval daň na výstupu.
3. Dále namítal, že bez ohledu na souvislosti s prodejem podniku správce daně pochybil při krácení nároku na odpočet DPH u následujících položek: vzduchotechnika, předplatného Mosteckého deníku, oprava elektroinstalace půda, poplatky za ostrahu objektu a výdajů za telefon a internet. Tyto položky nijak nesouvisí s užíváním části objektu jiným daňovým subjektem. Žalobce uvedl, že tyto argumenty platí i pro daň z příjmů fyzických osob.
4. Žalobce považoval rozhodnutí o odvolání v kontextu s předchozími rozhodnutími finančních orgánů za nepřezkoumatelné, protože jejich obsah neposkytuje dostatečné odůvodnění pro jeho závěr. Podle žalobce se žalovaný vyjádřil toliko k otázce prodeje podniku a s dalšími argumenty obsaženými v odvolání se nijak nevypořádal, pouze uvedl, že se ztotožnil s názorem správce daně a odkázal na jeho argumenty. Takový postup není podle názoru žalobce v souladu s daňovým řádem. Žalobce nesouhlasil s jediným argumentem žalovaného obsaženým v jeho rozhodnutí, neboť budoucí příjem z budoucího prodeje podniku je předmětem daně z příjmu, není od něj osvobozen, a proto všechny žalovaným zkrácené výdaje neměly být u žalobce sníženy. Správce daně tak měl výslovně uvést, že má pochybnosti o převedení majetku a chce předložit smlouvu o prodeji podniku, což lze podložit § 89 odst. 2 daňového řádu. Tím, že žalovaný, resp. správce daně nepožadoval doložení smlouvy o prodeji podniku, nebo přesněji nedefinoval pramen svých pochybností a důkazní prostředky, kterými by mohl žalobce tyto pochybnosti odstranit, mu neumožnil, aby se k jeho pochybnostem mohl řádně vyjádřit.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobcem byly předloženy žalobní body shodné s odvolacími námitkami. Ve vztahu k těmto námitkám žalovaný setrval na svém právním názoru uvedeném v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené.
6. Žalovaný k námitce žalobce, že jej měl vyzvat k předložení smlouvy o prodeji podniku, uvedl, že z tvrzení citovaného žalobcem lze jen stěží usuzovat na existenci smlouvy o převodu podniku. Pokud tedy žalobce uvedl, že jej měl správce daně vyzvat k vyvrácení pochybností ohledně existence smlouvy, správce daně tak dle žalovaného nemohl učinit, jelikož z prohlášení žalobce, které učinil v roce 2013, nelze existenci smlouvy o převodu podniku ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím ani předpokládat. Žalovaný setrval na závěru, že to byl žalobce, nikoliv žalovaný, kdo byl povinen prokázat vlastní tvrzení a předložit smlouvu o prodeji podniku.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

7. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že se nemůže ztotožnit s názorem žalovaného, že z tvrzení citovaného žalobcem lze jen stěží usuzovat na existenci smlouvy o převodu podniku, protože žalobce ve svém tvrzení použil pojmy „*převedení a rozdělení předmětného majetku*“ na všechny tři syny. Tyto pojmy byly použity v souvislosti s nastíněním situace podnikání a naznačují, že došlo ke zjevné dispozici s majetkem žalobce. Správce daně se měl dle žalobce v rámci prokazování skutečností vyvracejících průkaznost důkazních prostředků uplatněných žalobcem a skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního jednání zabývat bližšími podrobnostmi této zjevné dispozice s majetkem, to znamená, zda se tato dispozice týkala jednotlivého majetku nebo majetku ve smyslu podniku. Pro objasnění této dispozice s majetkem měl žalovaný vyzvat žalobce k doplnění a upřesnění.

Správní spis

8. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 9. 2013, č. j. 1798611/13/2510-05401-500328, správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2013, č. j. 1861964/13/2510-05401-500328, správce daně žalobce vyzval k tomu, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázal, že ve výzvě specifikované doklady v celkové výši 602 524,80 Kč oprávněně zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a že jím vykazovaný základ daně je v souladu s § 5 odst. 1 téhož zákona. Své pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že žalobce má na adrese „X“ umístěnou kancelář, ostatní firemní prostory a solární elektrárnu a z dokladů obsažených ve výzvě je zřejmé, že se jedná o výdaje, které souvisejí s provozem restaurace v tomto objektu, kterou žalobce osobně neprovozuje a nevykazuje z ní žádné příjmy.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

9. Do protokolu o místním šetření ze dne 7. 3. 2014, č. j. 572604/14/2510-05401-507646, žalobce uvedl, že v objektu nacházejícím se v ulici „X“, „*provozovala svou činnost rodinná firma P. tj. já a můj syn J. Provozovala se zde restaurace U Krokodýla, kancelář pro všechny mé činnosti, výroba elektřiny. Provozovna Liščák je stánek, kde fungovala pivnice a zároveň jsem ji někdy používal jako prostor pro svá jednání.*“ Dále k tomu, v jakém poměru souvisely výdaje s provozem pivnice a ostatními podnikatelskými aktivitami v objektu, žalobce konstatoval, že „*cca 10% pro restauraci a 90 % pro mé podnikatelské činnosti. Mezi mnou a synem existuje ústní dohoda, že mu výdaje související s provozem restaurace U Krokodýla a pivnice Liščák nebudu přeučtovávat. [...] Konvektomat je umístěn v kuchyni, jako její zařízení v mém vlastnictví. V rámci rozvodů energií nelze instalovat podružné měřiče pro jednotlivé části budovy, vzhledem k technickému stavu těchto rozvodů.*“
10. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1662790/14/2510-05401-507646, správce daně žalobce vyzval k tomu, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázal své tvrzení o poměru užívání nemovitosti k jednotlivým podnikatelským činnostem v obou objektech, tj. 10 % pro restaurační zařízení a 90 % pro ostatní podnikatelské aktivity, a to např. (nejčastěji používaný způsob) uvedením plochy či objemu činnosti, včetně údajů o jejich vytápění, klimatizaci apod., a aby uvedl podrobný popis, jak byly jednotlivé prostory nemovitosti v daném zdaňovacím období využívány k jednotlivým podnikatelským činnostem, případně aby prokázal uváděné skutečnosti jiným důvěryhodným způsobem. Své pochybnosti odvozoval správce daně od toho, že stěžejní činností žalobce v roce 2011 byl provoz parkovišť a nájemných garáží a provoz fotovoltaických elektráren a oba prověřované objekty slouží především jako restaurační zařízení provozovaná synem žalobce coby samostatným podnikatelským subjektem.
11. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 165034/15/2510-60561-507646, která byla se žalobcem projednána dne 7. 1. 2015, správce daně popsal svá zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly, vypořádal se s vyjádřeními žalobce obsaženými v jeho jednotlivých podáních a odůvodnil svůj závěr, pro který navýšil základ daně, který byl žalobcem vykázán v daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011, o 572 416 Kč a doměřil žalobci daň 69 090 Kč. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 13. 1. 2015, č. j. 179127/15/2510-50522-505615, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 69 090 Kč a uložil mu hradit penále z doměřené daně 13 818 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce prostřednictvím svého daňového poradce odvolání. Tomuto odvolání správce daně rozhodnutím o odvolání 7. 5. 2015, č. j. 1202864/15/2510-50522-505615, částečně vyhověl a snížil žalobci doměřenou daň na částku 68 955 Kč a penále z doměřené daně na částku 13 791 Kč. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 22. 4. 2016.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, kterou žalobce spatřoval v tom, že jeho obsah neposkytuje dostatečné odůvodnění pro jeho závěr. Podle žalobce se žalovaný vyjádřil toliko k otázce prodeje podniku a s dalšími argumenty obsaženými v odvolání se nijak nevypořádal, pouze uvedl, že se ztotožnil s názorem správce daně a odkázal na jeho argumenty. Soud po podrobném prostudování správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí konstatuje, že žalovaný naprosto srozumitelným a přezkoumatelným způsobem ve svých rozhodnutích uvedl právní úvahy, na jejichž základě v projednávané věci došlo k doměření daně z příjmů. Žalovaný se též vypořádal se všemi odvolacími námitkami, jež žalobce uplatnil v odvolacím řízení. Žalovaný se zřetelně vyjádřil k námitce spočívající v nesprávném hodnocení písemnosti žalobce ze dne 12. 8. 2013 správcem daně, otázce převodu (části) podniku ze žalobce na jeho syna J., jakož i výdajovými položkami (předplatné Mosteckého deníku, poplatky za ostrahu objektu, poplatky za telefon a internet), které uváděl žalobce ve svém odvolání. K námitkám, které se týkaly krácení nároku na odpočet DPH, žalovaný odkázal na rozhodnutí ve věci DPH, což je legitimní postup, neboť v projednávané věci jde o daň z příjmů, nikoli o DPH. Žalobou napadené rozhodnutí tedy soud vyhodnotil jako přezkoumatelné, a námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je tak zcela nedůvodná.
16. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

17. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
18. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
19. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
20. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že žalobce oprávněně zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zákona o daních z příjmů doklady v celkové výši 602 524,80 Kč a že jím vykazovaný základ daně je v souladu s § 5 odst. 1 téhož zákona. Své pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že žalobce má na adrese „X“ umístěnou kancelář, ostatní prostory, které využívá ke svému podnikání, a solární elektrárnu a z předložených dokladů bylo zřejmé, že se jedná o výdaje, které souvisejí s provozem restaurace v tomto objektu, kterou žalobce osobně neprovozuje a nevykazuje z ní žádné příjmy. Dále správce daně požadoval po žalobci prokázat jeho tvrzení učiněné v průběhu daňového řízení o poměru užívání objektů na adrese „X“, kde byla provozována restaurace U Krokodýla, a „X“, kde se nacházelo bistro Liščák, ve vztahu k podnikatelské činnosti žalobce a jeho syna, tedy že dané objekty jsou z 10 % využívány pro restaurační zařízení a 90 % pro ostatní podnikatelské aktivity, a to např. uvedením plochy či objemu činnosti, včetně údajů o jejich vytápění, klimatizaci apod. Své pochybnosti odvozoval správce daně od toho, že stěžejní činností žalobce v roce 2011 byl provoz parkovišť a nájemných garáží a provoz fotovoltaických elektráren a oba prověřované objekty slouží především jako restaurační zařízení provozovaná synem žalobce coby samostatným podnikatelským subjektem. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí výdajů spojených s provozem restauračních zařízení, které provozoval syn žalobce a z nichž žalobce neměl žádné příjmy, a tím i o správnosti vykazovaného základu daně. Popsané pochybnosti daňových orgánů shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí.

21. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že oprávněně zahrnul do daňového přiznání veškeré výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalobce uplatnil v daňovém přiznání výdaje podle uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů, bylo jeho povinností prokázat, že je vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Této povinnosti však žalobce nedostál, neboť finančním orgánům žádné důkazní prostředky, jimiž by vyvrátil výše popsané pochybnosti správce daně, nepředložil. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, a proto správce daně rozhodl v jeho neprospěch.
22. Soud dále uvádí, že z obsahu všech podání žalobce, která učinil v průběhu daňového řízení, je zřejmé, že považuje podnikatelskou činnost svou a svých synů za „rodinnou firmu“, mezi nimiž se jen rozdělují některé náklady vznikající při jejich podnikatelské činnosti. Soud však považuje za potřebné v této souvislosti zdůraznit, že z pohledu zákona o daních z příjmů jsou i jeho synové samostatnými a na žalobci nezávislými daňovými subjekty. Pokud tedy syn žalobce J. provozuje restauraci U Krokodýla a bistro Liščák v rámci své samostatné ekonomické činnosti, náklady související s provozem těchto zařízení může ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatňovat pouze syn žalobce, nikoliv žalobce, neboť tyto náklady neslouží k udržení a získání zdanitelných příjmů žalobce, které získal svou podnikatelskou činností. Jakkoli soud z lidského hlediska chápe pohnutky žalobce, pro něž hradil některé náklady související s podnikatelskou činností jeho syna, ničeho to však nemění na tom, že žalobce nemůže tyto náklady daňově účinným způsobem uplatňovat jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

23. Dále soud hodnotil námitku spočívající v tom, že finanční orgány nesprávně vyhodnotily písemnost žalobce ze dne 12. 8. 2013, v níž je uvedeno: *„Tato skutečnost bude platit až do doby, kdy dojde k převedení a rozdělení předmětného majetku na všechny tři syny [...]“*. Tuto námitku žalobce dále rozvinul tvrzením, že správce daně měl rozpoznat, že právě vztah ke sjednanému budoucímu převodu předmětného majetku je zákonným důvodem pro uplatnění nároku na odpočet DPH a vylučuje zvýšení daně na výstupu. Soud k tomuto podání konstatuje, že v něm žalobce potvrdil, že jeho syn od 1. 1. 2011 vykonával svou podnikatelskou činnost samostatně a že někdy v budoucnu po 12. 8. 2013 dojde k převodu majetku na všechny tři syny. Žalobce v tomto podání totiž výslovně uvedl, že jeho syn J. *„počínaje 1. 1. 2011 povede provoz pivnice U krokodýla, kde veškeré náklady související s nákupem zboží a surovin pro pivnici bude provádět a evidovat jako samostatný ekonomický subjekt a rovněž tak příjmy z provozu pivnice bude provádět a evidovat jako samostatný ekonomický subjekt [...] Ostatní provozní náklady a příjmy spojené s mým a manželky majetkem, bude nadále provádět má firma IČO: 10446893 a to na základě dohody a ke skutečnosti, že v tomto komplexu je umístěna elektrárna, kancelář mé firmy a hlavně majetek komplexu a jeho evidence je stále a mým a manželky M. Toto vše bude platit do doby, kdy dojde k převedení majetku na všechny naše tři syny, tedy na D. r. „X“, J. r. „X“ a R. r. „X““*. Z tohoto podání žalobce rozhodně neplyne, jak mylně usuzuje žalobce v žalobě, že by se svým synem uzavřel jakoukoli smlouvu o prodeji podniku a že by probíhalo ověřování fungování podniku. Finanční orgány tak podle přesvědčení soudu vyhodnotily písemnost žalobce ze dne 12. 8. 2013 zcela správně a logicky, když shledaly, že syn žalobce jako samostatný podnikatel provozoval restauraci U Krokodýla a bistro Liščák. Soud dále zdůrazňuje, že otázka možného budoucího převodu a rozdělení ostatního majetku žalobce a jeho manželky *„na všechny tři syny“*, k němuž mělo dojít v blíže neurčené době po 12. 8. 2013, je pro toto řízení naprosto irelevantní, neboť jeho předmětem je doměření daně z příjmů žalobce za zdaňovací období 2011. S žalobcem lze souhlasit potud, že příjem z prodeje (části) podniku podléhá dani z příjmů, nicméně tato skutečnost je v posuzované zcela nepodstatná, neboť žalobce ve zdaňovacím období žádné příjmy v souvislosti s prodejem podniku nepřiznal, a tedy ani netvrdil, že by nějaké příjmy v souvislosti s prodejem podniku či jeho části v tomto zdaňovacím období obdržel. V tomto ohledu finančním orgánům žádné pochybnosti nemohly vzniknout, a proto ani nemohly mít povinnost žalobce vyzvat k doložení smlouvy o prodeji podniku. Žalobce by si měl dále uvědomit, že s ohledem na shora popsané rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení byl žalobce povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Bylo tedy povinností žalobce relevantním způsobem tvrdit, že došlo v předmětném zdaňovacím období k prodeji podniku nebo jeho části, a tuto skutečnost finančním orgánům prokázat. Jak je výše uvedeno, žalobce však v průběhu daňového řízení žádné konkrétní tvrzení, z něhož by bylo možno dovodit, že ve zdaňovacím období roku 2011 převedl část podniku na svého syna, finančním orgánům nepřednesl a tuto skutečnost ani nijak neprokazoval, tedy žádnou smlouvu o prodeji podniku finančním orgánům jako důkazní prostředek neoznačil a ani ji v průběhu daňového řízení nepředložil. Za této situace nemůže žalobce finančním orgánům oprávněně vytýkat, že jej nevyzvaly k prokázání převedení majetku na jeho syna. Námitka žalobce je proto nedůvodná.
24. Soud se nezabýval námitkami žalobce stran krácení nároku na odpočet DPH u vzduchotechniky, předplatného Mosteckého deníku, opravy elektroinstalace, dokladů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

týkajících se ostrahy objektu společností Dora Security, a. s., a výdajů za telefon a internet, neboť se zcela míjí s předmětem tohoto řízení. Předmětem tohoto řízení je totiž přezkum rozhodnutí finančních orgánů o doměření daně z příjmů fyzických osob, nikoli o doměření DPH. Tyto námitky jsou tedy ve vztahu k tomuto řízení zcela irelevantní. Soud nemohl hodnotit ani námitku žalobce, že argumenty týkající se krácení nároku na odpočet DPH platí i pro daň z příjmů fyzických osob, neboť jde o žalobní bod, který žalobce vůbec neodůvodnil. Je přitom povinností žalobce formulovat žalobní body dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak, aby byla být zřejmá nejen právní argumentace, ale zejména skutkové důvody, na jejichž základě žalobce nezákonnost správního rozhodnutí dovozuje. Žalobní body stanoví meze přezkumu správního rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Je to tedy žalobce, který v souladu s dispoziční zásadou vymezuje předmět řízení i rozsah a obsah žalobních bodů [srov. § 71 odst. 1 písm. d) a § 71 odst. 2 s. ř. s.]. Tyto požadavky shora uvedené obecné konstatování nesplňuje, a jde tak o neprojednatelný žalobní bod. Platí přitom, že správní soud není oprávněn za žalobce konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat, tedy z vlastní iniciativy nahrazovat projev vůle žalobce a sám vyhledávat vady napadeného správního aktu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009-74).

25. Žalobcem navržený důkaz smlouvou o prodeji části podniku ze dne 15. 12. 2010 soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť jej vyhodnotil jako nepřijatelný. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že „*pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, případně ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Tyto závěry lze bezezbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobci nic nebránilo v tom, aby tuto smlouvu předložil jako důkazní návrh již v průběhu daňového řízení. Provádět dotčený důkaz v soudním řízení proto s ohledem na citovanou judikaturu není namístě.
26. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den Shodu s prvpisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 31. července 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.