



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci 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: P.M., nar. „X“, bytem „X“, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.2.2016, č.j. 4424/16/5200-10422-711138,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“) změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“), a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob č.j. 1369673/14/2809-248001-609192 ze dne 7.10.2014, kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 6 105 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 221 Kč, přičemž uložena povinnost byla změněna výrokem žalovaného rozhodnutí tak, že žalobci byla doměřena za zdaňovací období roku 2010 daň ve výši 7 455 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 491 Kč s tím, že částka ve výši 1 620 Kč (zvýšení doměřené daně a penále) je splatná v náhradní lhůtě, v souladu s ust. § 143 odst. 5 daňového řádu, do 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí na účet správce daně, nebude-li uhrazena jiným způsobem podle ust. § 163 odst. 3 daňového řádu. Provedení změny rozhodnutí odůvodnil žalovaný početní chybou správce daně.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou podle části třetí, hlavy II., dílu 1 (§ 65 a násl.) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s.ř.s.“), přičemž žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.).

Žalobní body:

Žalobce uvedl, že převládající činnost spočívá v ochraně majetku a osob a dále provozuje 81 volných živností, vše na adrese: „X“ v souladu s živnostenskými listy a koncesní listinou. Na této adrese je rovněž podle kolaudačního rozhodnutí budova, která je vedena jako kancelář a jako fitcentrum. Navzdory této okolnosti správce daně neuznal uplatnění nákladů žalobce spojených s nutností pravidelného udržování prostor podnikání, které žalobce uplatnil v celkové výši 17 640 Kč a které byly složeny z jednorázových položek. Žalobce přitom namítá, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2010 na dani z příjmů fyzických osob, která byla u žalobce zahájena dne 22.11.2013, probíhala nestandardně, žalobce předložil Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj (územní pracoviště v Ústí nad Orlicí) potřebné doklady, avšak s ohledem na nečinnost správce daně musel podat podnět k prověření nečinnosti, což bylo potvrzeno. Žalobce zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly byl dotázán: „*Jestli jsem měl zařazen v roce 2010 něco v obchodním majetku.*“ Načež odpověděl, že „*Ne.*“ Z takto položené otázky dle žalobce vzešel závěr kontroly, přičemž namítá, že nebyl dotázán, zda používá podle živnostenského zákona na sídle svého trvalého bydliště provozovnu. Podle živnostenského zákona je totiž provozovna na sídle jeho bydliště, a tudíž tam provozuje svoji živnost. Dle závěru daňové kontroly však nemá právo na žádnou provozovnu ani nárok na tomto místě cokoli opravit či rekonstruovat či udržovat provozovnu v chodu tak, aby zabezpečila příjmy z jeho podnikání. Žalobce uvádí, že mu nebyly uznány náklady takového typu jako sifon, baterie, umyvadlo, barvy, čisticí a dezinfekční prostředky a jiné drobné náklady.

Dále žalobce namítá, že mu nebyly jako daňově uznatelné uznány náklady na provoz jeho vozidla k podnikání, kdy uplatnil náklady vynaložené z důvodu „*povinnosti mít auto v řádném technickém stavu*“. Žalobce tvrdí, že za vozidlo uhradil roční silniční daň, neboť používal toto vozidlo na služební jízdy v jeho společnosti s ručením omezeným, což dokladoval. Žalobce uplatnil celkem čtyři položky ve výši 950 Kč, které vynaložil na to, aby vozidlo bylo v řádném technickém stavu.

Dále žalobci nebyl jako daňově uznatelný uznán výdaj na cestovné jeho zaměstnance ve výši 1 100 Kč za měsíční městskou hromadnou dopravu v Praze, když zaměstnanec byl vyslán na pracovní činnost do Prahy dle pracovní smlouvy. Tento zaměstnanec měl trvalé bydliště v Moravské Třebové, v pracovní smlouvě má jako pracoviště uvedenou celou Českou republiku.

Pro uvedené okolnosti, když žalobci nebyly uznány jeho prokazatelně vynaložené náklady jako daňově uznatelné, považuje žalobce rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Žalobce proto navrhl zrušení žalovaného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, přičemž uplatnil právo na náhradu nákladů řízení, jak vyplynulo z jednání soudu, kdy žalobce upravil svůj žalobní petit (původně žalobce navrhoval „*zamítnutí rozhodnutí*“).

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost, přičemž ve svém vyjádření zopakoval shrnutí skutkového stavu a právní názor tak, jak jej předestřel v žalobou

napadeném rozhodnutí. Pokud jde o konkrétní vynaložené náklady, které nebyly žalobci uznány jako daňově uznatelné ve smyslu zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „*zákon o daních z příjmů*“), pak zdůraznil, že žalobce nevedl řádně daňovou evidenci údajů o majetku podle ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění ust. § 6 - § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zák. č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. To, že žalobce žádnou takovou evidenci majetku nevedl, bylo potvrzeno jeho tvrzením, že žádný obchodní majetek neměl a neevidoval, tudíž mu nemohly být uznány vynaložené náklady ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, jako daňově uznatelné výdaje na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, jak ostatně vyplývá z ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nadto žalovaný zdůraznil, že správci daně nebylo umožněno provést místní šetření, když žalobce s takovým postupem nesouhlasil s tím, že není nic k prohlížení. Žalovaný proto uzavřel v souladu se správcem daně, že tyto údaje nelze uznat jako výdaje podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud šlo o vynaložené náklady na údržbu motorového vozidla, pak žalovaný zdůraznil, že žalobce uhradil a uplatnil silniční daň pro dané zdaňovací období jako právnická osoba, přičemž žádné vozidlo nebylo žalobcem evidováno v obchodním majetku na zdaňovací období roku 2010, tedy tyto výdaje opět pro žalobce jako fyzickou osobu nemohly být uznány ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, s odkazem na ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů. Pokud se jedná o neuznání výdajů za jízdné městskou hromadnou dopravou (MHD) zaměstnance žalobce ve výši 1 100 Kč, pak k tomu žalovaný uvedl, že podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu bylo na žalobci, aby prokázal veškeré rozhodné skutečnosti, přičemž byly předloženy pouze cestovní příkazy, které obsahovaly podstatné chyby. Bylo zde totiž uvedeno pouze jméno Miloslav Čadek, přičemž byl žalobce vyzván k odstranění pochybností, avšak přesto svá tvrzení řádně nedoložil, předložil pouze pracovní smlouvu s panem Miloslavem Čadkem, která skutečnost konání pracovní cesty a zejména její účel neprokázala.

Rozhodné okolnosti ve věci:

Z obsahu daňového spisu bylo zjištěno, že dne 22.11.2013 byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 1411939/13/2809-05401-609117). Ve vztahu k opravě a údržbě kanceláře uplatnil žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2010 jako výdaje na opravu a údržbu kanceláře celkové výdaje ve výši 17 640 Kč za jednotlivé položky (koupelnový nábytek - 5 000 Kč, roleta - 285 Kč, čisticí a desinfekční prostředky - 1 630 Kč, sifon, baterie a umyvadlo - 2 083 Kč, tuk - 337 Kč, zářivka, žárovka - 873 Kč, ředidlo, barva, štětec - 3 559 Kč, napájecí zdroj k satelitu - 345 Kč, barva a 12 ks okenních rozvor - 1 417 Kč, vědro, upínák, lano, zámek, baterie, teploměr, podpalovač, konev, brikety - 2 111 Kč), jak vyplývá z tabulky uvedené žalovaným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi (č.j. 280999/15/5200-10422-711138) ze dne 26.8.2015 (úprava původní tabulky č. 1 obsažené ve zprávě o daňové kontrole, č.j. 1301994/14/2809-05401-609117 - položky ve výši 15 889 Kč). Ze zprávy o daňové kontrole a rovněž z uvedeného seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 26.8.2015 vyplynulo, že nemovitost na adrese „X“, již je žalobce vlastníkem, nebyla žalobcem vykázána jako majetek evidovaný v daňové evidenci, nejsou v ní vyčleněny ani nebytové prostory k podnikání, dle katastru nemovitostí bylo přitom zjištěno, že jako způsob využití je uvedeno „rodinný dům“ a dále, že žalobce neuplatnil tento majetek v příloze č. 1 oddílu D – tabulka pro poplatníky daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, tedy pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b uvedeného zákona, dále že žalobce

nepředložil správci daně kartu hmotného majetku, která by se týkala této nemovitosti, ani nevykázal tento majetek v soupisu hmotného majetku a neuplatnil z něj odpisy, byť k tomu nebyl povinen. Tedy z uvedeného dle žalovaného vyplynulo, že žalobce jako daňový subjekt k předmětnému majetku nepřistupoval jako k majetku evidovanému v obchodním majetku. Tedy s ohledem na tu okolnost, že uvedená nemovitost ani její část nebyla žalobcem evidována ve zdaňovacím období roku 2010 v daňové evidenci jako obchodní majetek, dovodil žalovaný, že nelze uznat výdaje ve výši 17 640 Kč za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které žalobce uplatnil v souvislosti s údržbou a opravou uvedené nemovitosti jako majetku sloužícího zčásti k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, neboť podle ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, nelze za takové výdaje uznat výdaje majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), který poplatník uvedený v § 2 nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k údržbě motorového vozidla bylo zjištěno, že v daňovém přiznání byly uplatněny výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za rok 2010 spojené s údržbou motorového vozidla (úprava původní tabulky č. 2 obsažené ve zprávě o daňové kontrole, č.j. 1301994/14/2809-05401-609117 - položky ve výši 2 703 Kč, když došlo k přesunu některých položek do tabulky vztahující se k výdajům na provoz a údržbu nemovitosti dle protokolu o ústním jednání č.j. 213760/14/2809-05401-609117), a to ve výši 952 Kč za jednotlivé položky (startovací kabely - 299 Kč, autolékárnička -273 Kč, lišta do auta - 360 Kč, parkovné - 20 Kč). Správce daně v daňové zprávě odkázal na protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly ze dne 22.11.2013, podle kterého daňový subjekt uvedl, že žádný hmotný majetek nevlastní a nespravuje. V souladu s tím bylo zjištěno, že podle databáze evidence vozidel žalobce v roce 2010 na svoje IČO žádné vozidlo evidováno neměl, tedy neměl žádné vozidlo evidováno v obchodním majetku, což potvrdil v průběhu odvolacího řízení do protokolu ze dne 22.5.2015, jak uvedeno v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 26.8.2015. Podle protokolu ze dne 17.2.2014 přitom žalobce uvedl (protokol č.j. 213760/14/2809-05401-609117), že tyto výdaje sloužily pro údržbu jeho vozidla. Vzhledem k tomu, že ani uvedené vozidlo nebylo zařazeno do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, uzavřel žalovaný, že dotčené výdaje nemohly být uznány za daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k uplatněným výdajům za jízdné MHD v Praze zaměstnance žalobce z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že žalobce uplatnil v daňovém přiznání z příjmů fyzických osob za rok 2010 výdaje ve výši 550 Kč na základě dokladu ze dne 30.11.2010 a dále rovněž 550 Kč na základě dokladu ze dne 28.12.2010. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 17.2.2014 (č.j. 213760/14/2809-05401-609117) nebyl žalobce schopen identifikovat výdaje, následně dne 28.2.2014 uvedl, že se jednalo o platbu měsíčního jízdného MHD Praha. Podle zprávy o daňové kontrole odkázal správce daně na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a uvedl, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o účelnosti vynaložení tohoto výdaje, tedy zda byl vynaložen v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů, pročež vydal dne 30.4.2014 výzvu žalobci (č.j. 782008/14/2809-041-609117) v souladu s ust. § 24 zákona o daních z příjmů, v níž ho vyzval k odstranění uvedených pochybností, tedy k prokázání toho, zda se skutečně jednalo o výdaj podle ust. § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce byl přitom upozorněn, že v případě nedoložení požadovaných důkazních prostředků nebo neprokázání uplatněných výdajů jiným způsobem bude tento výdaj považován za neprokázaný. Podle písemnosti doručené dne 15.5.2014 správci daně žalobce doložil cestovní příkaz z prosince 2010 a dále z ledna 2011, kde je uvedeno jméno M.Č., „X“. Není zde uveden ani zaměstnavatel, který by pana M.Č.

vyslal na pracovní cestu, ani ostatní náležitosti cestovního příkazu - datum, podpis pracovníka oprávněného k povolení cesty a další. Tudíž správce daně dovodil, že předložené listiny neprokázaly důvodnost a oprávněnost výdajů ve výši 1 100 Kč. Jiné důkazní prostředky předloženy nebyly. Proto ani tyto výdaje nebyly uznány jako daňově uznatelné podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly, byla mu stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění rozhodnutím o stanovení lhůty ze dne 11.7.2014 (č.j. 1146784/14/2809-05401-609117), což bylo žalobci doručeno dne 17.7.2014 spolu s výsledkem kontrolního zjištění. Ve svém vyjádření, které bylo správci daně doručeno dne 28.7.2014, uvedl, že výdaje na údržbu a opravu kanceláře jsou prokázány existencí kanceláře, a to kolaudačním rozhodnutím ze dne 12.4.2006, údržba motorového vozidla je prokázána dle žalobce tím, že žalobce uhradil silniční daň jako právnická osoba, kdy vykonává s tímto vozidlem během celého roku služební jízdy. Dále se žalobce vyjádřil k dalším položkám, které nebyly předmětem žaloby (životní pojištění) a dále k jízdnému MHD ve výši 1 100 Kč, když uvedl, že se jednalo o zaměstnance M.Č., tudíž má za to, že položka měla být uznána. Správce daně setrval na výsledku kontrolního zjištění, přičemž ohledně úhrady silniční daně uvedl, že to, že žalobce hradí silniční daň nikoliv jako fyzická osoba, nýbrž ji hradí právnická osoba, neprokazuje oprávněnost výdajů, naopak dle správce daně toto ještě zvýšilo pochybnosti oprávněnosti uplatněných výdajů. Pokud šlo o cestovní příkazy, setrval správce daně na tom, že obsahovaly podstatné chyby, přičemž kopií pracovní smlouvy, kterou žalobce ve svém vyjádření doložil, nelze mít za prokázané, že byl zaměstnanec M.Č. vyslán na pracovní cestu do Prahy a za jakým účelem. Celkově byl základ daně zvýšen o uvedené částky ve zprávě o daňové kontrole, přičemž žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen (písemnost č.j. 11467/66/14/2809-05401-609117), jak rovněž vyplývá z podpisu žalobce pod zprávou o daňové kontrole.

Následně bylo k odvolání žalobce vydáno žalované rozhodnutí, kdy, jak již uvedeno, byla změněna částka, o níž byla daň zvýšena, přičemž žalovaný toto odůvodnil (strana 6 žalovaného rozhodnutí), když ozřejmil, že se jednalo o početní chybu správce daně, který sice na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění uznal výdaje na životní pojištění (ty nebyly předmětem žaloby) v celkové výši 40 700 Kč, jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přesto zvýšil o částku 40 700 Kč řádek č. 104 daňového přiznání (rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření), avšak naopak o výdaje, které neuznal jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celkové výši 49 775 Kč (výdaje na opravy a údržbu kanceláře, výdaje na údržbu motorového vozidla, výdaje na pořízení přívěsného vozíku, výdaje na jízdné MHD a jiné), nezvýšil řádek č. 104 daňového přiznání (rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření). Z uvedeného důvodu tak byla doměřená daň za zdaňovací období roku 2010 změněna z původní výše 6 105 Kč na částku 7 455 Kč a penále z doměřené daně se změnilo z původní výše 1 221 Kč na 1 491 Kč. Pokud se jednalo o jednotlivé odvolací námitky, pak se žalovaný ztotožnil se správcem daně co do posouzení důvodnosti a prokazatelnosti uplatněných výdajů.

Posouzení věci krajským soudem:

Na tomto místě soud považuje za vhodné uvést, 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. k tomuto odstavci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobitelné změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobitelné změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém

rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Krajský soud tedy přezkoumal zákonnost žalovaného rozhodnutí, když nedospěl k závěru, že by se jednalo o nepřezkoumatelnost rozhodnutí, a to po veřejném projednání věci v rozsahu žalobních námitek podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného podle § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Dále uvádí krajský soud k jednotlivým žalobním námitkám následující argumentaci.

Pokud jde o právo daňového subjektu uplatnit jako daňově uznatelné výdaje na provoz a údržbu provozovny nebo její technické zhodnocení, pak je třeba splnit zákonné podmínky. Podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, platí, že: Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, který poplatník uvedený v § 2 nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4. Podle § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů, platí: Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů, platí: Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Z uvedené právní úpravy je tedy nepochybné, že žalobce jako podnikající fyzická osoba je daňovým rezidentem České republiky, tedy je daňovým poplatníkem podle § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tudíž hodlal-li žalobce uplatnit jednorázové výdaje na provoz a údržbu majetku sloužícího k jeho podnikatelské činnosti, zde provozovny, pak tak mohl učinit pouze za podmínky, pokud by zařadil provozovnu do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí: Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Dnem vyřazení určité složky

majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno (viz zpráva o daňové kontrole), což žalobce nespороval, že žalobce provozovnu umístěnou v nemovitosti na adrese Q. Kociána 934, Ústí nad Orlicí (rodinný dům) v daňové evidenci pro zdaňovací období roku 2010 nevedl. Tedy žalobce nesplnil zákonné předpoklady pro uznání výdajů na provoz a údržbu provozovny, neboť jí nevedl v daňové evidenci jako obchodní majetek, což nezpochybňoval, naopak svůj domnělý nárok opíral o faktický stav, že provozovnu na uvedené adrese k podnikatelské činnosti jako fyzická osoba užívá, což prokazoval kolaudačním rozhodnutím, a že uplatněné výdaje vynaložil. Tento faktický stav užívání provozovny ovšem nepostačuje, neboť, jak již uvedeno, nebyla splněna podmínka zařazení provozovny do obchodního majetku, která vyplývá z ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů. Uvedená žalobní námitka proto není důvodná.

Pokud jde o námitku neuznání výdajů na zajištění technického stavu vozidla za výdaje daňově uznatelné, i v tomto ohledu se krajský soud plně ztotožnil s posouzením žalovaného. Jak rovněž vyplynulo z daňového řízení i z žalobního tvrzení, žalobce opírá svůj domnělý nárok o skutečnost, že jako právnická osoba uhradil silniční daň k předmětnému vozidlu, na které jako fyzická osoba uplatnil shora uvedené položky jako daňově uznatelné výdaje. Je ovšem zřejmé, že pokud právnická osoba uplatnila na vozidlo silniční daň, pak se jednalo o jiný daňový subjekt, než je fyzická osoba žalobce, tudíž tato okolnost není důvodem pro uznání výdajů jako daňově uznatelných výdajů žalobce, když vozidlo nebylo zařazeno pro zdaňovací období roku 2010 do obchodního majetku žalobce, jak vyplývá z ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, přičemž žalobce tento závěr žalovaného o nezařazení vozidla do obchodního majetku nespороval. Tedy ani tato žalobní námitka není důvodná.

K námitce neuznání výdajů na jízdné zaměstnance žalobce na MHD v Praze dále krajský soud uvádí. 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. Při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací. Rovněž tak lze dovodit podle důvodové zprávy 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).*“

V uvedeném ustanovení 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 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.* Jestliže tedy žalobce ve svém daňovém přiznání uvedl výdaje, pak byl povinen doložit věcnou a časovou souvislost těchto výdajů se zdaňovacím obdobím a s jeho podnikatelskou činností. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění těchto výdajů žalobce podle § 93 odst. 5 daňového řádu, prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, neboť podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, platí: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

V dané věci bylo přitom prokázáno, že žalobce prokazoval důvodnost a zejména věcnou a časovou souvislost výdajů za MHD cestovními příkazy, které nebyly řádně vyplněné, zejména z nich nevyplýval účel pracovní cesty (viz zpráva o daňové kontrole). Proti těmto závěrům správce daně se žalobce neohrazoval, spíše jejich význam bagatelizoval, když na základě předložení pracovní smlouvy uzavřené s dotčeným zaměstnancem, kde je uvedeno jako pracoviště Česká republika, dovozoval, že požadované je prokázáno pracovní smlouvou předloženou k výzvě správce daně za účelem odstranění pochybností o důvodnosti uplatněných výdajů za MHD. Za daného stavu věci se krajský soud ztotožňuje s žalovaným, že takové ustanovení pracovní smlouvy nenahrazuje prokázání účelu a tedy prokázání časové a věcné souvislosti vynaloženého výdaje s předmětným zdaňovacím obdobím a podnikatelskou činností žalobce. Pokud žalobce takový výdaj vynaložil, bylo na něm, aby jej řádně co do časové a věcné souvislosti se zdaňovacím obdobím prokázal, což neučinil (např. doložení zakázky, na níž zaměstnanec v daném časovém rozmezí v Praze pracoval či jiný účel výdajů za jízdné MHD v Praze). Pokud by žalovaný připustil, že pracovní smlouva je bez dalšího dostatečným důkazem, je-li v ní jako pracoviště uvedena Česká republika, pak by teoreticky mohly být uplatněny jakékoliv výdaje za jízdné v rámci celé České republiky bez dalšího, což nelze akceptovat. Tedy žalobce neunesl svoje důkazní břemeno ohledně časové a věcné souvislosti uplatněných výdajů za jízdné MHD v Praze s předmětným zdaňovacím obdobím a s podnikatelskou činností žalobce, tudíž žalovaný v souladu se zjištěným skutkovým stavem tyto výdaje neuznal jako daňově uznatelné podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na nedůvodnost uplatněných žalobních námitek, když samotná nečinnost v průběhu daňové kontroly nemohla mít na zákonnost žalovaného rozhodnutí vliv (přezkoumává se zákonnost rozhodnutí), žalobce to ani ve vztahu k zákonnosti rozhodnutí nenamítal, žalovaný v souladu se zákonem upravil základ daně žalobce o daňově neuznatelné výdaje podle § 23 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud proto veškeré uplatněné žalobní námitky vyhodnotil jako nedůvodné, ztotožnil se s rozhodnutím žalovaného, na které v podrobnostech odkazuje, a žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Pardubicích dne 14. prosince 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová