



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: MUDr. Z. S.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného Mgr. Karlem Borkovcem, advokátem, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2014, č. j. 1301/14/5000-14103-701743,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 1. 2014, č. j. 1301/14/5000-14103-701743, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 1. 2013, č. j. 22406/13/2509-05302-500384, ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 tak, že dodatečně vyměřená daň se zvyšuje z částky 150.855 Kč na částku 151.785 Kč a sdělená výše penále z dodatečně vyměřené daně podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), se zvyšuje z částky 30.171 Kč na částku 30.357 Kč, přičemž vyměřená daň včetně penále v celkové výši 182.142 Kč je splatná

v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí na účet správce daně. Žalobce současně v žalobě navrhl, aby soud zrušil také rozhodnutí správce daně a předchozí rozhodnutí Finančního úřadu v Lounech ze dne 26. 7. 2012, č. j. 82756/12/201922500384, a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné, zmatečné a nepřezkoumatelné. Ze zjištěného základu daně 945.683 Kč je podle žalobce možno bez uplatnění slev a odpočtů, které žalobce uplatnil, doměřit daň v maximální výši 141.852,45 Kč (15 % ze základu daně), avšak správcem daně doměřená daň je nepoměrně vyšší. Žalobce proto považoval postup při vyměření daně a použití právních předpisů za nesprávný a napadené rozhodnutí za nezákonné. Vzhledem k tomu, že žalobce přiznal v daňovém přiznání příjmy podle § 7 a § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), bylo podle žalobce namísto zjišťovat při stanovení základu daně jednotlivé dílčí základy daně ve smyslu § 16 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takový postup však z napadeného rozhodnutí nevyplývá a výše dílčích základů daně nelze z rozhodnutí zjistit, neboť zjištění správce daně v tomto směru zcela absentují.

Žalobce dále poukázal na to, že z napadeného rozhodnutí není seznatelný postup správce daně při zjištění výše daňového základu, zejména při zjištění výše uznatelných výdajů prokazatelně vynaložených na zajištění a udržení příjmů. Žalobce uvedl, že podle daňového přiznání činil daňový základ 690.402 Kč a po odečtu nezdanitelných částek byl základ daně 622.400 Kč. Správce daně však zjistil základ daně 945.683 Kč, tedy o 323.283 Kč vyšší, ačkoli rozporoval zjištěné výdaje jen v částce 147.581,80 Kč. Správce daně podle žalobce ignoroval část výdajů, neučinil o nich žádný hodnotící závěr ve smyslu jejich daňové uznatelnosti, či neuznatelnosti, a neuvedl ani rozhodovací důvody. Postup správce daně stojí pouze na odmítání tvrzení a důkazů předkládaných žalobcem; tvrzení žalobce byla nesprávně hodnocena.

Podle žalobce nedbal správce daně na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a neupřednostnil při stanovení daně hledisko materiální správnosti nad fiskálním hlediskem. Žalobce předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání toho, že výdaje za telefony byly výdaji souvisejícími s příjmy; nezbytnost užívání telefonických přístrojů vyplývá z povahy výkonu podnikatelské činnosti žalobce. Správce daně přesto neuznal ani část výdajů za telefony. Pokud jde o dar, jeho účel byl prokázán stanovami sportovního klubu a jeho činností, obsah daru byl prokázán řádnou darovací smlouvou uzavřenou v písemné formě. Po žalobci nelze požadovat prokázání způsobu použití konkrétních výdajů pro jednotlivé členy klubu, který je financován z více zdrojů, přičemž finanční prostředky nejsou přerozdělovány ve prospěch jednotlivých členů klubu. Správce daně reagoval pouze tvrzením o neprokázání účelu daru, resp. nutnosti vynaložení výdajů sloužících k dosažení, zajištění a udržení příjmů, aniž se vypořádal s argumentací žalobce a aniž neuvedl, v čem spočívá její nesprávnost, tj. proč považuje námitky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené. Zmatečnost napadeného rozhodnutí je podle žalobce dále způsobena třemi rozdílnými rozhodnutími o odvolání, přičemž všechny uplatněné námitky se týkají jak napadeného rozhodnutí, tak všech předcházejících rozhodnutí.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správný spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, popsal

průběh daňového řízení a k věci uvedl, že žalobce při formulaci svých námitek nerespektoval skutečnost, že rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek s prvostupňovým rozhodnutím. V projednávané věci vedle sebe stojí několik rozhodnutí, která tvoří jeden uzavřený celek a která je nutno vykládat ve vzájemných souvislostech. Jedná se o dodatečný platební výměr č. j. 73263/10/201922500384 vydaný dne 22. 12. 2010 Finančním úřadem v Lounech, autoremedurní rozhodnutí o odvolání č. j. 82756/12/201922500384 vydané dne 26. 7. 2012 Finančním úřadem v Lounech, autoremedurní rozhodnutí o odvolání č. j. 22406/13/2509-05302-500384 vydané dne 23. 1. 2013 správcem daně a žalobou napadené rozhodnutí o odvolání. Dodatečný platební výměr nadále plní svou funkci a je nutné jej vykládat ve znění provedeném všemi třemi rozhodnutími o odvolání. Z dodatečného platebního výměru je zřejmé, že sleva na dani podle § 35ba zákona o daních z příjmů i daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c téhož zákona byly zahrnuty do kalkulace výsledné daňové povinnosti, přičemž žádné rozhodnutí o odvolání na tom nic nezměnilo. Dodatečný platební výměr a zpráva o daňové kontrole ze dne 14. 7. 2010, č. j. 72161/10/301931/0430, (s přihlédnutím ke změnám provedeným odvolacími rozhodnutími) popisují také postup při zjišťování výše základu daně.

K výpočtům žalobce žalovaný uvedl, že částka 945.683 Kč není základem daně, ale dodatečně stanoveným základem daně, tedy rozdílem mezi částkou, kterou žalobce uplatnil v daňovém přiznání, a částkou, ke které dospěl správce daně po provedené kontrole a všech odvolacích řízeních. Základ daně je pak součtem dodatečně stanoveného základu daně a částky uplatněné žalobcem v daňovém přiznání. Správce daně i žalovaný postupovali při výpočtu daňové povinnosti žalobce plně v souladu se zákonem a nikterak nepochybili. Žalovanému není zřejmé, z jakého důvodu způsobují dvě autoremedurní rozhodnutí o odvolání a jedno rozhodnutí vydané žalovaným zmatečnost řízení.

Žalovaný popřel tvrzení žalobce, že mu nebyly uznány žádné výdaje za telefonní služby. Správce daně naopak zhodnotil jako daňově uznatelné výdaje vztahující se k pevné lince X a k mobilním linkám X a X v celkové výši 31.097,40 Kč. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání, že všechny výdaje za telefonní služby byly nutné k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce sice opakovaně tvrdil, že telefonní přístroje byly užívány v ordinacích v Bílině a v Lounech pro kontakt s pacienty a zabezpečení provozu ordinace včetně používání internetu, nicméně svá tvrzení nepodložil relevantními důkazními prostředky, ač k tomu byl opakovaně vyzván. Žalobce neunesl důkazní břemeno, co se týče uznatelnosti výdajů za telefonní služby, proto byly tyto výdaje označeny za daňově neúčinné.

Pokud jde o peněžitý dar sportovnímu klubu, žalovaný setrval na svém názoru, že žalobce neprokázal oprávněnost odečtu hodnoty daru od základu daně podle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ačkoli jako osoba figurující v předmětném sportovním klubu měl široké možnosti dokládání důkazních prostředků.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že četnost rozhodnutí o doměření jediné daňové povinnosti činí rozhodnutí i postup správce daně při stanovení daňové povinnosti zmatečnými a nepřezkoumatelnými. To dokládá i skutečnost, že žalovaný musel ve vyjádření k žalobě postup při doměření daně vysvětlit. Bez tohoto vysvětlení nelze postup správce daně zjistit. Doměření jedné daňové povinnosti třemi rozhodnutími nepřispívá podle žalobce k transparentnosti výkonu veřejné správy a postupu stanovení povinnosti daňového subjektu jako občana. Žalobce připustil, že v žalobě opomněl uvést, že náklady na telefonní

služby byly v menší části správcem daně uznány, a dodal, že toto opomenutí je důsledkem četnosti vydaných rozhodnutí, ve kterých správce daně na úkor přehlednosti a určitosti měnil výši daňového základu, výši daně i rozsahu uznaných výdajů. Žalobce trval na tom, že použití telefonních služeb a internetu k výkonu podnikatelské činnosti dostatečně prokázal. Doplnil, že již samotná skutečnost, že provozuje lékařskou praxi ve více ordinacích, svědčí o nutnosti používání telefonních služeb a internetu ve všech místech výkonu praxe. Žalovaný se mýlí, pokud požaduje, aby žalobce prokázal, že poskytnutí daru není v rozporu se zákonem či zákon neobchází. Daňový subjekt je podle žalobce povinen doložit účel daru, což žalobce splnil. Správce daně naopak pochybil, když se řádně nevypořádal s tvrzeními a důkazy žalobce svědčícími o účelu daru a oprávněnosti jeho odečtu. Žalobce uzavřel, že na podané žalobě trvá.

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 žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

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 přezkouvává 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.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí o žalobě. Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 7. 2010, č. j. 48284/10/201931/0430, vyplynulo, že Finanční úřad v Lounech zahájil uvedeného dne u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a požadoval, aby mu žalobce předložil daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, evidenci podle § 9 odst. 6 téhož zákona a skutečný důkaz k nezdanitelné části základu daně – daru ve výši 60.000 Kč. Důvodem zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 byla úprava základu daně při změně uplatňování výdajů, což finanční úřad zjistil daňovou kontrolou téže daně za rok 2009.

Výzvou ze dne 3. 9. 2010, č. j. 56842/10/201931/0430, Finanční úřad v Lounech vyzval žalobce, aby prokázal skutečnosti rozhodné pro daňové řízení, konkrétně mimo jiné, že se v případě účtenek za hotové (O₂ a GO) a výdajů za dobítí předplacené karty jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, dále aby doložil evidenci telefonních hovorů (tel. č. X, X, X, X) a prokázal, že výdaje za používání pevných linek (č. X, X a X) jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu, a také aby prokázal oprávněnost odečtu daru ve výši 60.000 Kč.

V reakci na citovanou výzvu žalobce při ústním jednání dne 30. 9. 2010 do protokolu č. j. 60127/10/201931/0430 uvedl ohledně účtenek za hotové (O₂ a GO), že průměrná částka

2.500 Kč měsíčně je na dvě ordinace plně adekvátní. K telefonům souvisejícím s pronájmem žalobce uvedl, že jsou to telefony pro dům v rámci příjmu z pronájmu i pro podnikání J. S., který jiné faktury za telefon nemá. K daru žalobce uvedl, že je 16 let předsedou Sportovního klubu Krč a jeho statutárním zástupcem.

Z protokolu o jednání ze dne 16. 11. 2010, č. j. 68660/10/201931/0430, vyplynulo, že Finanční úřad v Lounech seznámil žalobce s výsledky zjištění před sepsáním zprávy o daňové kontrole. Dne 20. 12. 2010 byla se žalobcem projednána a podepsána zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob za období roku 2008, č. j. 72161/10/201931/0430. V této zprávě se uvádí, že žalobce rozděluje své příjmy z podnikání a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení na spolupracující osobu – manželku B. S. s podílem 50 %. U příjmů z pronájmu je pak zdůrazněno, že pronajímanou nemovitost má žalobce ve spoluvlastnictví s J. S., oba mají podíl 1/2. Součástí zprávy o daňové kontrole je tabulka správnosti a úplnosti daňového přiznání, která obsahuje údaje z daňového přiznání žalobce včetně označení konkrétního řádku daňového přiznání, dále údaje zjištěné finančním úřadem a vyčísluje rozdíl mezi těmito údaji. Dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů (řádek 37 daňového přiznání) činil podle žalobce 67.616 Kč, podle finančního úřadu 103.872 Kč, rozdíl dosahoval částky 36.256 Kč. Dílčí základ daně podle § 9 zákona o daních z příjmů (řádek 39 daňového přiznání) činil podle žalobce 622.786 Kč, podle finančního úřadu 1.610.830 Kč, rozdíl dosahoval částky 988.044 Kč. Základ daně (řádek 42 daňového přiznání) činil podle žalobce 690.402 Kč, podle finančního úřadu 1.714.702 Kč, rozdíl dosahoval částky 1.024.300 Kč. Nezdanitelná část základu daně podle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů – dar (řádek 46 daňového přiznání) činila podle žalobce 60.000 Kč, podle finančního úřadu 0 Kč, rozdíl dosahoval částky 60.000 Kč. Nezdanitelná část základu daně podle § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů – životní pojištění (řádek 49 daňového přiznání) činila podle žalobce 7.936 Kč, podle finančního úřadu 7.936 Kč, rozdíl dosahoval částky 0 Kč. Základ daně snížený o nezdanitelné části (řádek 55 daňového přiznání) činil podle žalobce 622.466 Kč, podle finančního úřadu 1.706.766 Kč, rozdíl dosahoval částky 1.084.300 Kč. Zaokrouhlený základ daně (řádek 56 daňového přiznání) činil podle žalobce 622.400 Kč, podle finančního úřadu 1.706.700 Kč, rozdíl dosahoval částky 1.084.300 Kč. Daň a daň celkem (řádky 57 a 60 daňového přiznání) činily podle žalobce 93.360 Kč, podle finančního úřadu 256.005 Kč, rozdíl dosahoval částky 162.645 Kč. Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 24.840 Kč (řádek 71 daňového přiznání) činila podle žalobce 68.520 Kč, podle finančního úřadu 231.165 Kč, rozdíl dosahoval částky 162.645 Kč. Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 32.040 Kč (řádek 74 daňového přiznání) činila podle žalobce 36.480 Kč, podle finančního úřadu 199.125 Kč, rozdíl dosahoval částky 162.645 Kč.

Dne 22. 12. 2010 vydal Finanční úřad v Lounech dodatečný platební výměr č. j. 73263/10/201922500384, ve kterém na základě zmíněné zprávy o daňové kontrole dodatečně stanovil základ daně 1.024.300 Kč, vyměřil daň ve výši 162.645 Kč a sdělil výši penále z dodatečně vyměřené daně 32.529 Kč. Dodatečný platební výměr dále obsahuje výpočet daně uvádějící poslední známou daňovou povinnost 36.480 Kč, nově stanovený základ daně 1.714.702 Kč, položky odečitatelné od základu daně 7.936 Kč, základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a odečitatelné položky 1.706.700 Kč, daň 256.005 Kč, úhrn slev na dani podle § 35 a § 35ba zákona o daních z příjmů 24.840 Kč, daňové zvýhodnění na vyživované dítě (slevu na dani podle § 35c zákona o daních z příjmů)

32.040 Kč, daň po uplatnění zápočtu a slevy podle § 35, § 35ba a § 35c zákona o daních z příjmů 199.125 Kč a dodatečně vyměřenou daňovou povinnost 162.645 Kč.

V rámci řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finanční úřad v Lounech dne 11. 8. 2011 pod č. j. 81838/11/201931500430 vyzval žalobce, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázal použití telefonních služeb pouze pro účely podnikatelské činnosti, resp. pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu nemovitosti (např. výpisem z evidence hovorů), a aby doložil, že dar Sportovnímu klubu Krč byl poskytnut nejen formálně, ale i fakticky na zákonné účely. Finanční úřad v Lounech současně seznámil žalobce se svými dosavadními zjištěními a závěry. Dne 11. 10. 2011 Finanční úřad v Lounech žalobce opětovně vyzval, aby předložil jednoznačné důkazní prostředky dokládající jeho tvrzení, že prostředky poskytnuté Sportovnímu klubu Krč byly skutečně darem a byly použity na účely stanovené v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Přípisem ze dne 3. 2. 2012, č. j. 10658/12/201931500430, seznámil Finanční úřad v Lounech žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Uvedl, že žalobce navzdory výzvě nepředložil žádné důkazy k prokázání toho, že telefonní služby (1.698,30 Kč za telefonní číslo X, 26.495 Kč za dobití O₂ a 4.900 Kč za dobití předplacených karet) byly použity pro účely podnikatelské činnosti. Žalobce nepředložil žádný skutečný důkaz, ani pokud jde o využití telefonních služeb k dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu nemovitosti, neboť jím navržený svědek J. S. odmítl vypovídat. K tvrzenému daru poskytnutému Sportovnímu klubu Krč finanční úřad uvedl, že má pochybnosti o jeho daňové uznatelnosti, neboť žalobce, ačkoli je předsedou klubu, v průběhu daňové kontroly, ani později nepředložil důkazní prostředky týkající se činnosti sportovního klubu a konkrétního účelu užití daru, tj. zda nedošlo k účelovému snížení základu daně. Finanční úřad v Lounech dále dne 3. 2. 2012 žalobce vyzval, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům vyjádřil.

V reakci na vyjádření žalobce uložilo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem Finančnímu úřadu v Lounech, aby doplnil dokazování šetřením u Sportovního klubu Krč ohledně jeho členů a faktické činnosti. Finanční úřad v Lounech si poté opatřil seznam členů Sportovního klubu Krč za rok 2009 a peněžní deníky za roky 2007 až 2009 včetně dokladů.

Přípisem ze dne 5. 6. 2012 doplnil Finanční úřad v Lounech seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy následovně: Z předložených dokladů vyplynulo, že v roce 2009 měl Sportovní klub Krč 17 členů, z nichž třináct má uvedenu adresu bydliště a čtyři jsou uvedeni bez kontaktu, pouze s bydlištěm Praha. Čtyři členové s příjmením S. – S. mají bydliště „X“, tři členové s příjmením S. – S. mají bydliště „X“, tři členové mají příjmení J. – J., přičemž na J. J. uplatnil žalobce v roce 2008 daňové zvýhodnění na vyživované dítě, a tři členové klubu (Z., K. a U.) mají bydliště v ulici „X“. J. S. v roce 2007 čerpal 16.680 Kč na letní rekreační pobyt v Itálii pro sedm osob a v roce 2008 čerpal 40.791 Kč na letní rekreační pobyt v Itálii pro deset osob, Z. S. čerpal 3.904 Kč za ubytování, polopenzi a transfer skútru ve Špindlerově Mlýně. Podle finančního úřadu nebyly darované prostředky využity k účelu, pro který zákon zavedl výlukou ze zdanění. Daňově uznatelný dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy musí sledovat zásadně cizí, a nikoli vlastní prospěch. Podstatné je naplnění zákonného cíle, tj. darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění; tak tomu v případě žalobce není.

Rozhodnutím ze dne 26. 7. 2012, č. j. 82756/12/201922500384, Finanční úřad v Lounech částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil dodatečný platební výměr tak, že stanovený základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů snížil z částky 1.024.300 Kč na

částku 1.011.481 Kč, vyměřenou daň snížil z částky 162.645 Kč na 160.725 Kč a sdělenou výši penále snížil z částky 32.529 Kč na 32.145 Kč; ve zbytku odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že žalobce dodatečně prokázal výdaj na pracovní cesty vozidlem Subaru ve výši 5.386,80 Kč, výdaj na nákup videokamery 16.770 Kč a na nákup digitálního fotoaparátu 3.480 Kč, naopak neprokázal daňovou uplatnitelnost daru Sportovnímu klubu Krč a výdajů za telefonní služby nad rámec výdajů již v minulosti uznaných. Finanční úřad zdůraznil, že prostřednictvím uvedeného sportovního klubu docházelo i k uspokojování soukromých potřeb žalobce a jeho rodiny.

V rámci řízení o odvolání proti naposledy zmíněnému rozhodnutí Finanční úřad v Lounech dne 19. 10. 2012 pod č. j. 99108/12/201931500430 vyzval žalobce, aby doložil své tvrzení uplatněné v odvolání, že do příjmů z pronájmu byla chybně započítána částka za prodej vozu 130.000 Kč. Žalobce předložil doklady od leasingové společnosti. Přípisem ze dne 5. 12. 2012 Finanční úřad v Lounech seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Pokud jde o tvrzení žalobce o nesprávně započítané částce 130.000 Kč, vyslovil, že do příjmů žalobce vlastního 1/2 pronajímané nemovitosti byla započítána jen polovina této částky, a proto snížil příjmy žalobce jen o 65.000 Kč. Finanční úřad v Lounech současně dne 5. 12. 2012 žalobce vyzval, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům vyjádřil.

Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2013, č. j. 22406/13/2509-05302-500384, správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Lounech ze dne 26. 7. 2012, č. j. 82756/12/201922500384, tak, že stanovený základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů snížil z částky 1.011.481 Kč na částku 945.683 Kč, vyměřenou daň snížil z částky 160.725 Kč na 150.855 Kč a sdělenou výši penále snížil z částky 32.145 Kč na 30.171 Kč; ve zbytku odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že uznal výdaj na nákup ochranných plachet 1.596 Kč v poměrné výši podle spoluvlastnického podílu žalobce (1/2) na pronajímané nemovitosti, tj. 798 Kč, a o tuto částku snížil základ daně. Správce daně vyhověl žalobci, pokud jde o snížení příjmů z pronájmu o částku za prodej vozidla, nicméně tyto příjmy snížil jen o 65.000 Kč, neboť žalobce si do příjmů z pronájmu započítal pouze poloviční výši příjmu 130.000 Kč za prodej vozidla, nikoli částku celou.

V řízení o odvolání proti naposledy zmíněnému rozhodnutí uložil žalovaný správci daně, aby doplnil výsledky daňového řízení tak, že prověří správnost uplatněné odčitatelné položky zaplaceného soukromého pojištění a předloží soupis žalobcem užívaných telefonních čísel. Správce daně požadované informace doplnil, následně žalovaný přípisem ze dne 11. 11. 2013, č. j. 28102/13/5000-14103-701743, seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu daňového řízení a současně jej vyzval, aby se k nim vyjádřil do patnácti dnů od doručení výzvy. Žalobce v podání ze dne 5. 12. 2013 uvedl, že podle něj přetrvává rozpor ohledně zahrnutí telefonních služeb do daňově účinných výdajů v rámci § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů a ohledně uznání daru; dodal, že není schopen zajistit žádné jiné důkazy.

Žalovaný následně vydal žalobou napadené rozhodnutí, jímž změnil rozhodnutí správce daně ze dne 23. 1. 2013, č. j. 22406/13/2509-05302-500384, tak, že dodatečně vyměřená daň se zvyšuje z částky 150.855 Kč na částku 151.785 Kč a sdělená výše penále z dodatečně vyměřené daně se zvyšuje z částky 30.171 Kč na částku 30.357 Kč, přičemž vyměřená daň včetně penále v celkové výši 182.142 Kč je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí na účet správce daně. V odůvodnění žalovaný uvedl, že v rámci doplněného odvolacího řízení byla osvědčena pro možnost odečtu zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění pouze částka 1.736 Kč, tedy odečet ve výši 7.936 Kč

byl uplatněn nesprávně. Proto došlo ke změně dodatečně vyměřené daně a penále, přičemž dodatečně stanovený základ daně zůstal beze změny. Žalovaný dále v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce.

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.

Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Tu žalobce spatřoval v jeho údajné nesrozumitelnosti, neboť mu byla doměřena daň nepoměrně vyšší, než odpovídá zjištěnému základu daně 945.683 Kč, a z rozhodnutí přitom není zřejmý postup při stanovení daně. Nesrozumitelnost a zmatečnost pak podle žalobce způsobuje také četnost rozhodnutí o doměření jediné daňové povinnosti. Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tkví podle žalobce v tom, že se správce daně nevypořádal s argumentací žalobce ohledně prokázání účelu daru a daňové uznatelnosti výdajů na telefonní služby a neuvedl, v čem spočívá její nesprávnost, tj. proč považuje námitky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené. Těmto námitkám soud nepřisvědčil.

Zpochybňuje-li žalobce množství rozhodnutí o odvolání, soud poukazuje na znění § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, které upravuje možnost autoremedury v daňovém řízení. Podle zmíněného ustanovení „[s]právce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítno a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4.“

Institut autoremedury je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se správce daně dostává do postavení odvolacího orgánu, a je tak v mezích své rozhodovací pravomoci nadán stejnými právy a povinnostmi jako odvolací orgán; správce daně je omezen pouze tím, že nemůže sám věcně odvolání zamítnout. Specifika daňového odvolacího řízení, která neumožňují odvolacímu orgánu zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, pak vedla k závěru, že vady napadeného rozhodnutí a řízení, jež jeho vydání předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení, což může učinit odvolací orgán, stejně tak jako správce daně prvního stupně, který je s problematikou řešenou napadeným rozhodnutím v dané době nejlépe obeznámen. Proto lze považovat za výraz procesní ekonomie, pokud správce daně sám zjedná nápravu, shledá-li odvolací námitky alespoň částečně důvodnými a své rozhodnutí vadným. Proti autoremedurnímu rozhodnutí je pak přípustné odvolání, což garantuje, že se daňový subjekt může domoci přezkoumání věci odvolacím orgánem [blíže viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 113].

V projednávané věci postupovaly daňové orgány podle citovaného ustanovení, neboť o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Lounech dne 22. 12. 2010 rozhodl sám Finanční úřad v Lounech dne 26. 7. 2012 tak, že mu částečně vyhověl a ve zbytku odvolání zamítl. Proti tomuto autoremedurnímu rozhodnutí bylo přípustné odvolání, o kterém dne 23. 1. 2013 znovu rozhodl správce daně prvního stupně, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, který v důsledku změny v organizaci daňové správy převzal mimo jiné neskončená řízení vedená u Finančního úřadu v Lounech. I druhému odvolání

žalobce tak bylo částečně vyhověno v rámci autoremedury a ve zbytku bylo toto odvolání zamítnuto. Teprve o třetím odvolání žalobce rozhodl odvolací orgán, tj. žalovaný.

Popsaný postup opakovaného vydání autoremedurních rozhodnutí v jedné věci není zcela běžný, nicméně nepředstavuje porušení citovaného § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť v obou případech bylo odvolání žalobce částečně vyhověno a ve zbytku bylo zamítnuto, aniž by v řízení figurovali další příjemci rozhodnutí uvedení v § 111 odst. 4 daňového řádu. Podmínky stanovené v § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu tak byly splněny. Důvodem uvedeného postupu byla skutečnost, že Finanční úřad v Lounech na základě obsahu odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zjistil, že dodatečně stanovený základ daně, samotná daň i penále měly být nižší, neboť žalobce dodatečně prokázal daňovou uznatelnost některých výdajů. Totéž se opakovalo v souvislosti s odvoláním žalobce proti prvnímu autoremedurnímu rozhodnutí, v němž žalobce upozornil na nesprávné započtení příjmu z prodeje vozidla do příjmů z pronájmu. I toto vedlo ke zjištění, že dodatečně stanovený základ daně, samotná daň i penále měly být nižší, a proto správce daně odvolání částečně vyhověl. Takový postup správce daně předpokládá i výše citovaný komentář, podle kterého „[v]yhovět částečně odvolání nebude činit problém tam, kde např. platebním výměrem byl stanoven základ daně a daň dokazováním, a kde odvolání bude vytýkat, že nebyly důvodně uznány určité náklady. Správce daně u některých nákladů důvodnost odvolání uzná a změní platební výměr tak, že sníží základ daně a daň. Ohledně těch namítaných nákladů, jejichž opodstatněnost i nadále neuznává, odvolání druhým z výroků částečně zamítne“ [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 113].

Vzhledem k tomu, že jednotlivá rozhodnutí na sebe zcela zřetelně navazují a v rozhodnutích o odvolání je vždy jednoznačně uvedeno, proti kterému předchozímu rozhodnutí odvolání směřovalo, neshledal soud žalobcem namítanou zmatečnost ani nepřezkoumatelnost způsobenou četností vydaných rozhodnutí. Dále je třeba si uvědomit, že rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek s rozhodnutím vydaným v prvním stupni, což znamená, že jednotlivá rozhodnutí vydaná v této věci nelze posuzovat izolovaně. Naopak by měla být posuzována společně a čtena v tom pořadí, v jakém byla vydána, tedy nejprve dodatečný platební výměr, který byl částečně změněn rozhodnutím ze dne 26. 7. 2012, jež bylo částečně změněno rozhodnutím ze dne 23. 1. 2013, které bylo částečně změněno žalobou napadeným rozhodnutím. Na počátku tedy stojí dodatečný platební výměr a následující rozhodnutí o odvolání pouze měnila číselné údaje v něm uvedené podle toho, jak žalobce postupně dokládal jím tvrzené skutečnosti.

Žalobcem namítaná nesrozumitelnost rozhodnutí pak podle názoru soudu pramení z nesprávného pochopení základních principů doměřovacího řízení, vyplývajících z § 143 odst. 2 daňového řádu, který uvádí, že „[p]odle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence dani; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“ V dodatečném platebním výměru uvedené a následně rozhodnutími o odvolání upravované položky základ daně a daň tudíž představují rozdíl mezi nově stanoveným základem daně (dani) a základem daně (dani) uvedeným v daňovém přiznání. Mechanismus výpočtu daňové povinnosti přitom zůstává stejný, jak jej

žalobce použil v daňovém přiznání. Liší se pouze číselné údaje, což odpovídá tomu, že daňové orgány některé žalobcem uplatněné výdaje neuznaly nebo zjistily položky, které základ daně zvyšují a nebyly v daňovém přiznání uvedeny.

Konkrétní postup správce daně při doměření daně žalobci je jasně patrný ze zprávy o daňové kontrole, která zahrnuje mimo jiné velmi přehlednou tabulku správnosti a úplnosti daňového přiznání obsahující jednak údaje z daňového přiznání žalobce a jednak údaje zjištěné při daňové kontrole, a to včetně vyčíslení rozdílů. Vzhledem k tomu, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru, shledal soud zcela nedůvodnou námitku žalobce, že z rozhodnutí není seznatelný postup při stanovení daně. Žalobce mohl ze zprávy o daňové kontrole zjistit, jak daňové orgány při dodatečném stanovení daně postupovaly, a správnost tohoto postupu případně ověřit tím, že do výpočtu obsaženého v předmětné zprávě dosadí číselné hodnoty uvedené jednotlivých rozhodnutích o odvolání tak, jak se postupně měnily vlivem toho, že žalobce postupně dokládal další dokumenty, jimiž prokázal uznatelnost některých dříve neuznaných výdajů a jím samotným nesprávně započtený příjem z prodeje vozidla. Soud proto neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost. V této souvislosti soud poukazuje na to, že žalobce byl v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem, tj. odborníkem na daňovou problematiku, jemuž by měl být mechanismus výpočtu daňové povinnosti včetně dodatečného stanovení daně naprosto srozumitelný.

K námitce žalobce, že se správce daně nevypořádal s jeho argumentací ohledně prokázání účelu daru a daňové uznatelnosti výdajů na telefonní služby, soud uvádí, že daňové orgány ve svých rozhodnutích na jednotlivé námitky a argumenty žalobce reagovaly. Pokud jde o výdaje na telefonní služby, správce daně a následně též žalovaný zcela srozumitelně vysvětlili, že žalobce neuvedl na podporu svých tvrzení žádný relevantní důkaz, a neobhájil tak užívání více mobilních telefonních linek a dobíjecích kupónů. Je tedy zjevné, že daňové orgány na argumentaci žalobce reagovaly a vyvrátily ji právě tím, že nebyla nijak prokázána. Ve vztahu k poskytnutému daru daňové orgány vždy zohlednily jednotlivé postupně předkládané listinné důkazy a reagovaly na tvrzení žalobce. Konkrétně správce daně v rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013 k otázce daňové uplatnitelnosti daru vyslovil, že s ohledem na skladbu členů Sportovního klubu Krč došlo ke zneužití práva, neboť prostřednictvím tohoto klubu docházelo i k uspokojování soukromých potřeb žalobce a jeho rodiny. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí poukázal na to, že žalobce nijak nekonkretizoval tvrzené odlišnosti projednávané věci od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 - 85, ze kterého daňové orgány vycházely, pokud jde o zmíněnou úvahu o zneužití práva. Žalovaný dále vysvětlil, proč neakceptoval argumenty žalobce o otevřenosti a řádném fungování klubu. Podle názoru soudu tímto správce daně i žalovaný dostatečně reagovali na námitky žalobce, a napadené rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Poukazuje-li žalobce na nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že mu byla doměřena daň nepoměrně vyšší, než odpovídá zjištěnému základu daně 945.683 Kč, soud zdůrazňuje, že doměřená daň se neurčuje jako 15 % z dodatečně stanoveného základu daně, ale představuje rozdíl mezi daní uvedenou v daňovém přiznání a daní vypočítanou daňovými orgány. Při doměření daně pak není rozhodující pouze dodatečně stanovený základ daně podle

§ 5 zákona o daních z příjmů (částka 945.683 Kč), nýbrž také skutečnost, že daňové orgány neuznaly některé žalobcem uplatněné nezdánitelné části základu daně. Konkrétně správce daně odmítl žalobcem uplatňovaný dar ve výši 60.000 Kč a žalovaný pak snížil nezdánitelnou část základu daně – životní pojištění z částky 7.936 Kč na 1.736 Kč (rozdíl 6.200 Kč). Do výpočtu daně proto navíc oproti daňovému přiznání žalobce vstupují kromě žalobcem zmiňovaného dodatečně stanoveného základu daně podle § 5 zákona o daních z příjmů ve výši 945.683 Kč i obě uvedené položky, tj. neuznatý dar 60.000 Kč a neuznatý výdaj na životní pojištění 6.200 Kč. Vlastní výpočet daně probíhá tak, že se celkový zjištěný základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů (zahrnující jednak částku uvedenou v daňovém přiznání 690.402 Kč a jednak dodatečně stanovený základ daně 945.683 Kč) sníží o nezdánitelné části základu daně (odečítaná nezdánitelná část základu daně je nižší o neuznatý dar 60.000 Kč a platbu na životní pojištění 6.200 Kč) a teprve z takto upraveného základu daně se po jeho zaokrouhlení vypočítává daň, která se pak dále ještě snižuje o slevy na dani. Výsledná daň se nakonec porovná s daní po odečtení slev uvedenou v daňovém přiznání a jejich rozdíl představuje doměřenou daň. Z popsaného postupu jednoznačně vyplývá, že doměřená daň nemusí odpovídat 15 % z dodatečně stanoveného základu daně podle § 5 zákona o daních z příjmů, neboť její výši mimo jiné ovlivňují také daňovými orgány neuznané nezdánitelné části základu daně.

Vycházejí ze zmíněné tabulky správnosti a úplnosti daňového přiznání, obsažené ve zprávě o daňové kontrole, a současně z údajů uvedených v jednotlivých rozhodnutích o odvolání přitom lze ověřit, že výpočet doměřené daně byl proveden správně, plně v souladu se zákonem a že žalobci nebyla doměřena daň nepoměrně vyšší, než odpovídá zjištěnému základu daně podle § 5 zákona o daních z příjmů ve výši 945.683 Kč a neuznání žalobcem uplatněných nezdánitelných částí základu daně v celkové výši 66.200 Kč.

Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že daňové orgány nezjišťovaly jednotlivé dílčí základy daně z příjmů z podnikání a z příjmů z pronájmu, neboť ve zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána a podepsána dne 20. 12. 2010, jsou tyto dílčí základy zcela jednoznačně uvedeny. Již výše zmíněná tabulka správnosti a úplnosti daňového přiznání uvádí dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů (podnikání) ve výši podle žalobce 67.616 Kč, podle finančního úřadu 103.872 Kč, rozdíl 36.256 Kč a dílčí základ daně podle § 9 zákona o daních z příjmů (pronájem) ve výši podle žalobce 622.786 Kč, podle finančního úřadu 1.610.830 Kč, rozdíl 988.044 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole je přitom vysvětleno, z čeho vyplývají rozdíly mezi údaji uváděnými žalobcem a zjištěnými finančním úřadem, kdy v případě dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů je rozdíl způsoben tím, že žalobci nebyly uznány některé jím uplatněné výdaje jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a v případě dílčího základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmů jde vedle neuznání některých výdajů také o rozpuštění rezervy na opravy ve výši 1.750.000 Kč v důsledku změny uplatňování výdajů podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Ačkoli zmíněné rozpuštění rezervy způsobilo nárůst dílčího základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmů (pronájem) o 875.000 Kč (tj. 1/2 rezervy, neboť žalobci náleží jen 1/2 pronajímané nemovitosti), žalobce tuto skutečnost v daňovém ani v soudním řízení nijak nezpochybňoval, a proto se jí soud podrobněji nezabýval.

Vzhledem k tomu, že všechna vydaná rozhodnutí tvoří dohromady jeden celek a nelze je vykládat izolovaně, soud považuje za vyvrácenou i námitku žalobce, že z napadeného rozhodnutí není seznatelný postup správce daně při zjištění výše daňového základu, zejména pokud jde o uznatelné výdaje. Ve zprávě o daňové kontrole, která představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru, je totiž zcela jednoznačně uvedeno, které výdaje žalobce finanční úřad uznal jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a které nikoli. S těmito zjištěními pak následně pracovaly daňové orgány i v dalších rozhodnutích, která na dodatečný platební výměr navazovala, přičemž pouze některé výdaje přidaly k těm uznaným, neboť u nich žalobce dodatečně prokázal, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (výdaje na pracovní cesty vozidlem Subaru 5.386,80 Kč, na nákup videokamery 16.770 Kč, na nákup digitálního fotoaparátu 3.480 Kč a na nákup ochranných plachet 1.596 Kč). U ostatních výdajů zůstalo jejich zařazení mezi daňově uznatelné, či neuznatelné zachováno tak, jak je popsáno ve zprávě o daňové kontrole.

K námitce žalobce, že správce daně zjistil daňový základ 945.683 Kč, který je jen o 323.283 Kč vyšší než daňový základ podle daňového přiznání, ačkoli rozporoval výdaje jen v částce 147.581,80 Kč, soud podotýká, že částka 945.683 Kč představuje dodatečně stanovený základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů, tzn. rozdíl mezi základem daně zjištěným daňovými orgány ve výši 1.636.085 Kč a základem daně uvedeným v daňovém přiznání ve výši 690.402 Kč. Skutečnost, že dodatečně stanovený základ daně je o 323.283 Kč vyšší než daňový základ podle daňového přiznání, tudíž nemá žádný praktický ani právní význam. Soud dále zdůrazňuje, že rozporované výdaje tvoří pouze jednu část zjištění zakládajících důvod pro dodatečné zvýšení základu daně. Žalobce by měl mít na paměti, že vedle jeho výdajů, které daňové orgány neuznaly za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se do základu daně (konkrétně do dílčího základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmů – pronájem) se promítla skutečnost, že žalobce změnil způsob uplatňování výdajů podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a vznikla mu povinnost rozpustit vytvořenou rezervu na opravy ve výši 1.750.000 Kč. Právě toto rozpuštění rezervy, které žalobce nijak nezpochybnil, způsobilo nárůst dílčího základu daně a následně též základu daně o 875.000 Kč (tj. 1/2 rezervy, neboť žalobci náleží jen 1/2 pronajímané nemovitosti).

Soudu dále není známo, jak žalobce dospěl k závěru, že rozporované výdaje dosahují výše 147.581,80 Kč a co všechno do této položky zahrnul. Žalobce sice tvrdil, že se jedná o tučně vyznačené částky v napadeném rozhodnutí, nicméně součet těchto položek neodpovídá uvedené částce 147.581,80 Kč. Soud rovněž poukazuje na skutečnost, že napadené rozhodnutí neobsahuje úplný výčet výdajů, které podle daňových orgánů nejsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale pouze část těchto neuznaných výdajů, které se týkají telefonních služeb. Je tomu tak proto, že pouze k těmto výdajům se vztahovaly odvolací námitky žalobce. Úplný výčet výdajů, které finanční úřad neuznal, je přehledně vypsán ve zprávě o daňové kontrole, přičemž z tohoto výčtu je z důvodu pozdějšího prokázání jejich uznatelnosti (viz rozhodnutí o odvolání ze dne 26. 7. 2012 a 23. 1. 2013) nutno vyřadit výše zmíněné výdaje na pracovní cesty vozidlem Subaru, na nákup videokamery, na nákup digitálního fotoaparátu a na nákup ochranných plachet.

Žalobce v podané žalobě nijak neupřesnil, které konkrétní výdaje podle něj správce daně ignoroval a neučinil o nich žádný závěr. Soud proto nemá možnost toto tvrzení žalobce podrobněji prozkoumat. Z obsahu zprávy o daňové kontrole však lze učinit závěr, že finanční úřad jednoznačně vyjmenoval, které výdaje nepovažoval za daňově uznatelné, a své závěry zdůvodnil. Ve vztahu k výdajům za telefonní služby je pak tato argumentace podrobněji rozvedena v jednotlivých rozhodnutích o odvolání v rámci vypořádání odvolacích námitek žalobce.

Pokud jde o částku 60.000 Kč, odpovídající daru poskytnutému Sportovnímu klubu Krč ze strany žalobce, soud zdůrazňuje, že tato částka má zcela jiný režim než zmiňované neuznané výdaje. Žalobce tuto částku uplatnil jako nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tudíž tato částka neovlivňuje výši dílčích základů daně, ani dodatečně zjištěného základu daně podle § 5 zákona o daních z příjmů (945.683 Kč), ale teprve výši upraveného základu daně sníženého o nezdanitelné položky, z něhož se potom vypočítává vlastní daň.

K námitce žalobce, že postup správce daně stojí jen na odmítání tvrzení a důkazů předkládaných žalobcem a že tvrzení žalobce byla nesprávně hodnocena, soud zdůrazňuje, že žalobce v žalobě neuvedl, která konkrétní tvrzení či důkazy daňové orgány odmítly či nesprávně hodnotily. Z obsahu správního spisu soud nezjistil, že by daňové orgány neprovedly některý žalobcem navržený důkaz. K výdajům za telefonní služby žalobce žádné důkazy nenavrl, ačkoli v žalobě bez bližšího upřesnění tvrdí, že předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání toho, že výdaje za telefony byly výdaji souvisejícími s příjmy. Teoreticky se k výdajům za telefonní služby mohl vyjádřit žalobcem navržený svědek J. S., který však odmítl vypovídat, což rozhodně nelze přičítat k tíži daňových orgánů. Listiny, které žalobce předložil v souvislosti s poskytnutým darem, daňové orgány řádně zhodnotily a dospěly k závěru, že nebylo prokázáno splnění podmínek pro odečet daru ve smyslu § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žádné jiné důkazy žalobce nenavrl, ačkoli k tomu měl dostatek příležitostí a byl v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem.

Soud dále podotýká, že tvrzení daňového subjektu může být podle § 93 odst. 1 daňového řádu důkazním prostředkem. To ovšem platí pouze za předpokladu, že tímto tvrzením lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Takovým tvrzením může být např. řádně vyplněné daňové přiznání, které odpovídá dokumentům, jež k němu byly přiloženy. Současně však soud považuje za nutné připomenout, že daňový subjekt nese podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání všech jím uváděných skutečností a podle § 92 odst. 4 daňového řádu na základě výzvy správce daně důkazní břemeno k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, resp. podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu povinnost v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Pokud by daňový subjekt mohl svá tvrzení prokazovat opět vlastními tvrzeními, došlo by k popření principů dokazování v daňovém řízení a k faktickému přenesení důkazního břemene na správce daně. Soud proto zastává názor, že byl-li daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nemohou jako důkazní prostředek obstát pouhá nepodložená tvrzení daňového subjektu (shodně viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012 - 39, dostupný na www.nssoud.cz). Tvrzení žalobce, která

nebyla podložena žádným jiným důkazním prostředkem, proto v projednávané věci nemohla stačit k tomu, aby žalobce své důkazní břemeno unesl.

Námitku žalobce, že správce daně nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a neupřednostnil při stanovení daně hledisko materiální správnosti nad fiskálním hlediskem, soud vyhodnotil jako nedůvodnou. Žalobce tuto námitku nijak blíže nekonkretizoval, proto soud pouze konstatuje, že neshledal porušení práv a právem chráněných zájmů žalobce, ani nedodržení hlediska materiální správnosti. Dále soud zdůrazňuje, že daňové orgány poskytly žalobci dostatek prostoru k tomu, aby prokázal skutečnosti, k jejichž doložení byl vyzván. Této možnosti žalobce dostatečně nevyužil a svá tvrzení řádně neprokázal, proto daňové orgány některé výdaje žalobce vyhodnotily jako daňově neuznatelné a neakceptovaly ani daňovou odečitatelnost daru.

K obecnému tvrzení žalobce, že nezbytnost užívání telefonických přístrojů vyplývá z povahy výkonu jeho podnikatelské činnosti, soud podotýká, že toto nic nevypovídá o výši výdajů spojených s podnikatelskou činností žalobce. Ze správního spisu navíc vyplynulo, že daňové orgány žalobci část výdajů za telefonní služby uznaly za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uznatelnost zbytku těchto výdajů ovšem žalobce nijak nedoložil.

Ve vztahu k uplatněnému daru ve prospěch Sportovního klubu Krč soud připomíná, že podle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo v roce 2008 možné od základu daně odečíst hodnotu darů poskytnutých mimo jiné právnickým osobám se sídlem na území České republiky, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, tělovýchovné a sportovní. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „... *daňově uznatelný dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy musí platit, že dobrovolné poskytnutí daňově uznatelného daru zde sleduje zásadně cizí a nikoliv vlastní prospěch*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 - 85, dostupný na www.nssoud.cz).

V rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud přímo vyslovil, že „... *považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku K. v. – z. – v., jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování ... sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit. Nemůže být pochybnosti o tom, že uvedený postup byl zvolen jediné proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování aktivit svých dětí, které jinak tvoří obsah vyživovací povinnosti rodiče k dítěti, žalobce uskutečňoval přímo a nikoliv prostřednictvím spolku. Právě tento znak, tedy že žalobce spolek využíval jako prostředníka k financování nejrůznějších aktivit svých dětí (aby následně mohl hodnotu daru odečíst od základu daně), je sám o sobě evidentně neracionální; rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity*

hradil svým dětem přímo. ... Žalobci jistě nelze bránit ve výkonu jeho ústavně garantovaného spolčovacího práva, ba ani v tom, aby tomuto spolku poskytoval dary, které bude tento spolek používat na úhradu sportovních, kulturních a vzdělávacích potřeb svých členů. Avšak v situaci, kdy členy tohoto spolku jsou pouze žalobce, jeho děti a manželka, a jeho švagr se synovcem (tedy osoby, mezi nimiž jsou úzké příbuzenské vazby), nemůže žalobce odečíst hodnotu poskytnutého daru tomuto spolku, neboť by se jednalo nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití; takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.“

V projednávané věci nastala velmi podobná situace, neboť bylo mimo jakoukoli pochybnost prokázáno, že ze šestnácti členů Sportovního klubu Krč (po odečtení osoby žalobce) bylo nejméně devět členů v rodinném či podobném vztahu k žalobci, neboť celkem sedm osob (včetně žalobce) má příjmení S./S. a tři osoby mají příjmení J./J., přičemž J. J. je synem žalobce. Dále bylo prokázáno, že prostředky sportovního klubu získané z darů byly užívány mimo jiné na rekreační pobyty pro členy klubu (např. v roce 2008 do Itálie pro deset osob, přičemž s ohledem na počet členů klubu v rodinném či podobném vztahu k žalobci je zřejmé, že mezi účastníky zájezdu byli minimálně v nemalé míře zastoupeni rodinní příslušníci žalobce). Ačkoli nebyly zjišťovány vazby žalobce na ostatní členy sportovního klubu, jemuž předsedá, lze podle názoru soudu konstatovat, že žalobce nesplnil podmínku uvedenou v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 - 85, neboť čerpáním prostředků, na které měl jako předseda sportovního klubu podstatný vliv, prokazatelně nesledoval zásadně cizí prospěch, nýbrž prospěch svůj. Pokud byly prostředky klubu, získávané jako dary od jeho členů, zejména od žalobce, čerpány na rekreační pobyty pro rodinné příslušníky žalobce, je zcela evidentní, že žalobce poskytnutím daru sledoval svůj vlastní prospěch, resp. prospěch své rodiny či osob jemu blízkých, a dar poskytl v očekávání protiplnění. Pokud by daňové orgány akceptovaly daňovou uznatelnost předmětného daru, de facto by umožnily, aby si žalobce od základu daně odečetl rekreační pobyty svých rodinných příslušníků, což zcela nepochybně nebylo smyslem § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Závěry daňových orgánů, které v případě daru poskytnutého Sportovnímu klubu Krč neshledaly naplnění zákonného cíle, vyhodnotil soud jako naprosto správné. Je přitom lhostejné, že po formální stránce se jednalo o dar. Rozhodujícím faktorem zůstává jeho daňová neuznatelnost způsobená nedodržením zákonného cíle daňové uznatelného darování. Žalobce měl možnost doložit, že jím poskytnutý dar splňoval podmínky § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů a vyvrátit uvedené závěry, nicméně předloženými listinami svá tvrzení neprokázal.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí jemu předcházející byla vydána v souladu s právními předpisy, aniž došlo k porušení práv žalobce. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady

nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 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.

V Ústí nad Labem dne 31. ledna 2017

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová