



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: J.K., zastoupeného Mgr. Petrem Kuběnou, advokátem se sídlem Kardinála Berana 1157/32, Plzeň,** proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno,** v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678,

t a k t o :

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

## O d ů v o d n ě n í

### I. Vymezení věci

Žalobci byla za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 459.570,- Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 91.914,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 11. 11. 2013, čj. 810613/13/2407-24801-401400, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678].

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

## II. Řízení před správními orgány

Dne 13. 3. 2012 zahájil Finanční úřad v Sokolově u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

Kontrolní zjištění se týkají ve vztahu k příjmům podle § 7 zákona o daních z příjmů půjčky peněz od společnosti APV-special servis, s.r.o., a ve vztahu k výdajům na dosažení, zajištění a udržení příjmů reklamy na koncertu ABBA THE SHOW, nákupu pohonných hmot a úhrad faktur od společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

Finanční úřad pro Karlovarský kraj seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 21. 8. 2013. Žalobce se k těmto výsledkům vyjádřil podáním datovaným dne 11. 10. 2013 a došlým správci daně dne 16. 10. 2013. Zpráva o daňové kontrole (čj. 649640/13/2407-05400-400622) byla s žalobcem projednána dne 6. 11. 2013.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2013, čj. 810613/13/2407-24801-401400, Finanční úřad pro Karlovarský kraj žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 453.255,- Kč a současně mu sdělil vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 90.651,- Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Dne 6. 6. 2014 pod čj. 14942/14-5000-14102-707678 Odvolací finanční ředitelství uložilo správci daně doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Dne 11. 7. 2014 pod čj. 683754/14/2407-05402-400622 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností týkajících se příjmu za pronájem vozidel Peugeot 607 a VW Golf. K této výzvě se žalobce vyjádřil podáním datovaným dne 1. 7. 2014 [zřejmě: 1. 8. 2014] a došlým správci daně dne 7. 8. 2014. Dne 25. 8. 2014 pod čj. 763043/14/2400-14100-401588 Finanční úřad pro Karlovarský kraj předložil odvolacímu orgánu výsledky požadovaného doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Dne 3. 10. 2014 pod čj. 26335/14-5000-14102-707678 Odvolací finanční ředitelství zaslalo žalobci seznámení před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a výzvu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. K tomuto přípisu se žalobce vyjádřil podáním datovaným dne 3. 11. 2014 a došlým odvolacímu orgánu dne 7. 11. 2014.

Rozhodnutím ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678, Odvolací finanční ředitelství změnilo odvoláním napadený dodatečný platební výměr tak, že žalobci se doměřuje za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 459.570,- Kč a současně se mu ukládá zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 91.914,- Kč.

## III. Žaloba

V žalobě je k půjčce peněz od společnosti APV-special servis, s.r.o., reklamě na koncertu ABBA THE SHOW, nákupu pohonných hmot a úhradám faktur od společnosti Vodafone Czech Republic a.s. citováno vyjádření žalobce datované dne 11. 10. 2013 a došlé správci daně dne 16. 10. 2013 a k pronájmu vozidel Peugeot 607 a VW Golf je citováno vyjádření žalobce datované dne 1. 8. 2014 a došlé správci daně dne 7. 8. 2014.

K tomu se konstatuje, že žalobce má za to, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy, neposoudil každý důkaz jednotlivě a též překročil zákonem stanovené meze správního uvážení.

#### **IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu**

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo tak, že s názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí. Skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Žalobce pouze velmi obecně tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s navrhovanými důkazy, neposoudil každý důkaz jednotlivě a překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. Žalobce však neoznačil konkrétní skutečnosti či důkazní prostředky, o kterých má za to, že žalovaný překročil meze správního uvážení nebo se nevypořádal s konkrétními navrhovanými důkazy. K tomuto žalovaný uvedl, že u každého navrženého důkazního prostředku dostatečně odůvodnil, z jakého důvodu nepřistoupil k jejich provedení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 85/2013, a usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02). Žalobce neoznačil konkrétní okolnosti, u kterých má za to, že správce daně meze správního uvážení překročil. K tomuto žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu: *„Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany.“* Závěrem žalovaný shrnul, že komplexním vyhodnocením důkazů dospěl k závěru, že žalobce bez jakýchkoliv pochybností neprokázal skutečné vynaložení deklarovaných daňově účinných výdajů, stejně jako neprokázal skutečnosti vztahující se k poskytnuté a vrácené půjčce od společnosti APV-special servis, s.r.o., jako příjmu neovlivňujícímu základ daně.

#### **V. Jednání před soudem**

Při jednání před soudem dne 29. 3. 2016 žalobce setrval na argumentaci obsažené v žalobě.

#### **VI. Posouzení věci krajským soudem**

## VI.1 Ú v o d

Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu musí kromě jiného obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Žalobní body mají dvojí význam: z pohledu žalobce pozitivně určují, co konkrétně bude soud přezkoumávat, z pohledu soudu negativně vymezují, čím se soud zabývat nemůže a nebude. V žalobách jsou žalobní body předkládány v různém stupni propracovanosti; soud pak nepochybí, jestliže se s obecně koncipovanými žalobními body vypořádá toliko na obecné úrovni.

Zásadu dispoziční (§ 5 s. ř. s.) je třeba vnímat i tímto způsobem: „*Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn za stěžovatele domýšlet kasační námitky, tím by vybočil z role nestranného rozhodce sporu. Úkolem zdejšího soudu je řádně uplatněné námitky posoudit, nikoli je spoluvytvářet. Opačným postupem by žalovanému znemožnil podat relevantní procesní obranu a osobám zúčastněným na řízení I) a II) by znemožnil uplatnění jejich procesních práv.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2016, čj. 9 As 1/2016-50). I když se tento názor Nejvyššího správního soudu bezprostředně týká kasačních námitek, bezpochyby jej lze obdobně vztáhnout také na posuzování žalobních námitek krajskými soudy.

V právě projednávané žalobě je namítáno zásadně jen to, co již bylo uplatněno, a v podobě, jaké to již bylo uplatněno v řízení před správními orgány. Na takto nastolenou situaci může dopadat tento právní názor: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

Soud dále předesílá, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární. V souvislosti s dokazováním je na místě ještě připomenout ust. § 92 odst. 6 věty první daňového řádu, podle něhož navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a

informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, je povinen tohoto svědka označit stejně jako sdělit, co vlastně provedením svědecké výpovědi sleduje. Na základě těchto skutečností je správce daně oprávněn zvážit, zda k výsledku přistoupí.

#### VI.2 Půjčka peněz od společnosti APV-special servis, s.r.o.

Sporné byly příjmy od společnosti APV-special servis, s.r.o., uvedené v peněžním deníku na řádcích č. 239, 291 a 521 v celkové částce 1.299.951,- Kč jako příjmy neovlivňující základ daně.

Žalobce v žalobě stejně jako ve svém vyjádření v nalézacím řízení (datovaném dne 11. 10. 2013 a došlém správci daně dne 16. 10. 2013) uvedl, že již několik let zajišťoval pro společnost PV-special servis s.r.o. [patrně: APV-special servis, s.r.o.] (dále jen „věřitel“) ostrahu objektů PENNY MARKET. Věřitel byl tak korporátním klientem, díky němuž žalobce prosperoval a mohl dále rozvíjet svoji činnost. Cca v polovině roku 2010 se věřitel obrátil na žalobce s tím, že by potřeboval ke konci roku 2010 disponovat částkou cca 1.500.000,- Kč na investici do oživení firmy. V případě, že uvedenou částku mít nebude, ztratí kontrakt na ostrahu objektů PENNY MARKET, což by mělo pro žalobce nepříznivé ekonomické následky. Na druhé straně žalobce potřeboval peníze pro své zaměstnance, tudíž si v průběhu roku nemohl dovolit, aby mu věřitel neplatil vystavené faktury. Z uvedeného důvodu se žalobce s věřitelem dohodli, že v období od června do prosince roku 2010 bude namísto zaplacení dvou až čtyř faktur poskytnuta půjčka dle možností věřitele, a to v minimální výši 1.000.000,- Kč, kterou se žalobce zaváže vrátit počátkem prosince roku 2010. Nezaplacené faktury budou pak následně věřitelem zaplacený nejpozději do 5. měsíce roku 2011, s čímž žalobce souhlasil. Věřitel na základě shora popsané dohody poskytl v průběhu roku půjčku, která byla zanesena v peněžním deníku pod řádky 239, 291 a 521 v celkové výši 1.299.951,- Kč. Poté, co přišla poslední část půjčky, se na žalobce obrátil věřitel s tím, že nutně potřebuje vrátit půjčku, což věřitel učinil ve dnech 2. 12. v částce 350.000,- Kč, 3. 12. v částce 350.000,- Kč, 5. 12. v částce 350.000,- Kč a 6. 12. v částce 249.951,- Kč. Riziko spojené s nezaplacením žalobcem vystavených faktur bylo vyváženo ze strany věřitele přenecháním zakázky na ostrahu objektů PENNY MARKET, které žalobce pro věřitele několik let zajišťoval. Věřitel svoji povinnost zaplatit žalobci část vystavených faktur z roku 2010 nesplnil, proto dle dohody přenechal žalobci zakázku na ostrahu objektů PENNY MARKET, resp. spol. ATON SECURITY s.r.o., které žalobce poskytoval své zaměstnance.

K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že na základě svědecké výpovědi J.Ch.(jednatelka této společnosti do dne 1. 12. 2010) nemohlo být osvědčeno skutečné poskytnutí a vrácení půjčky od společnosti APV-special servis, s.r.o. ve výši 1.299.951,- Kč. V rámci doplnění odvolacího řízení provedl správce daně úkony směřující k předvolání J.K. a M.H. Předvolání uvedených osob však byla v souladu s § 47 odst. 5 daňového řádu vrácena správci daně. Žalovaný na tomto místě upozorňuje, že na výdajových pokladních dokladech, vztahujících se k vrácení půjčky, je podepsána právě J.Ch., ačkoliv její funkce jednatelky zanikla před tím, než žalobce půjčku postupně vracel. Dále je třeba podotknout, že ze smluv předložených žalobcem vyplývá, že společnost APV-special servis, s.r.o., přenechala zakázku ohledně ostrahy předmětného objektu společnosti ATON SECURITY s.r.o., nikoliv žalobci.

K tomu soud uvádí, že s otázkou půjčky peněz od společnosti APV-special servis, s.r.o., se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 9 až 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto stránkách je zejména rozvedeno, jak byly posouzeny tvrzení a doklady předložené žalobcem, jak byla hodnocena svědecká výpověď J.Ch., z jakého důvodu nebylo možno provést svědecké výpovědi J.K. a M.H. a nebyla provedena svědecká výpověď J.K. a proč nebyl akceptován požadavek na zkoumání pravosti podpisů J. Ch. Správní orgány tu na základě zhodnocení shromážděných podkladů pro vydání rozhodnutí došly k závěru, že daňový subjekt neprokázal své tvrzení stran skutečného poskytnutí půjčky žalobci od společnosti APV-special servis, s.r.o., a vrácení peněz žalobcem této společnosti. I kdyby žalobcova námitka byla dostatečně konkrétní tak, aby se jí soud vůbec mohl věcně zabývat, v tomto případě, kdy je beze změny vznášena žalobcem opakovaně a opakovaně – a správně – byla správními orgány vypořádána přílehavou argumentací obsaženou v odůvodnění rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje, by nebylo třeba, aby se soud k této věci ještě duplicitně vyjadřoval, a stačilo by, aby odkázal na příslušné pasáže v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V předmětné žalobě však není vyjeveno, v jakém ohledu se měl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy vypořádat způsobem nikoli řádným. Obdobně není z žaloby nijak patrné, co se zde myslí překročením zákonem stanovených mezí správního uvážení. Na této úrovni argumentace může soud ve vztahu k této otázce konstatovat toliko to, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 649640/13/2407-05400-400622. Vzhledem k uvedenému nebylo možno shledat žalobu ve vztahu k půjčce peněz od společnosti APV-special servis, s.r.o., jako důvodnou.

### VI.3 Reklama na koncertu ABBA THE SHOW

Sporné byly úhrady faktur č. 4 ze dne 8. 2. 2010 a č. 5 ze dne 27. 1. 2010 za reklamu na koncertu ABBA THE SHOW ve výši 800.000,- Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

Žalobce v žalobě stejně jako ve svém vyjádření v nalézacím řízení (datovaném dne 11. 10. 2013 a došlém správci daně dne 16. 10. 2013) uvedl, že ve své výpovědi učiněné v rámci daňové kontroly uvedl důvod i účel reklamy, kterou si objednal u R.M. K prokázání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, učiněných v souvislosti s uskutečněnou reklamou, žalobce předložil správci daně písemná prohlášení osob, které se koncertu ABBA THE SHOW účastnily a v té souvislosti viděly i slyšely uskutečněnou reklamu, objednanou u R.M. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl výsledk všech osob, které učinily správci daně předkládaná prohlášení, a to: K.P., M.M., R.A., K.D., paní H., T.D., M.V. a J.Č. K účelnosti reklamy a k prokázání tvrzení žalobce o rozvíjení aktivit i v oblasti kultury na území města Plzně žalobce dále správci daně předložil kopii představení firmy J.K., kterou se zároveň ucházel ve výběrovém řízení pořádaném Městským obvodem Plzeň 2 na nového nájemce kulturního domu Šeříkova v Plzni. K uvedenému tvrzení dále předložil kopii informativní zprávy Zastupitelstva Městského obvodu Plzeň 2 – Slovany ze dne 26. 3. 2013, kde je žalobce uveden v seznamu účastníků výběrového řízení. Žalobce se

dále vyjádřil k věrohodnosti výpovědi R.M. v tom smyslu, že pochybnosti správce daně jsou neopodstatněné, neboť lze mít za to, že drobné rozpory ve výpovědi jsou s ohledem k časovému odstupu od provedení reklamy zcela přiměřené.

K tomu se žalovaný vyjádřil tak, že ohledně výdajů za reklamní služby žalobce předložil vystavené faktury s úhradou v hotovosti, objednávku pronájmu reklamního billboardu, popis rozsahu reklamní kampaně. Smlouvu o dílo, na kterou žalobce odkazuje, však nedoložil. Správce daně pak za účelem zjištění skutkového stavu provedl šetření formou dožádání dodavatele R.M. a dalších subjektů, kteří se měli podílet na poskytnutí reklamních služeb. V rámci odpovědi na dožádání a tvrzení žalobce jsou však zásadní rozpory týkající se počtu kusů plakátů, údajů na vystavených fakturách apod. Tyto skutečnosti žalovaný detailně popsal v napadeném rozhodnutí. Žalovaný zásadně nesouhlasí s námitkou žalobce, že rozpory ve výpovědi R.M. jsou z důvodu časového odstupu neopodstatněné. Žalovaný dodává, že i kdyby byly vzpomínky R.M. z důvodu časové prodlevy tzv. v mlze, nic to nemění na skutečnosti, že nesrovnalosti se vyskytují i na písemných podkladech. Žalovaný shrnuje, jak již konstatoval v napadeném rozhodnutí, že prokázání skutečné realizace reklamní kampaně samo o sobě neprokazuje, že se jedná o daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

K tomu soud uvádí, že s úhradami faktur za reklamu na koncertu ABBA THE SHOW se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 16 až 19 žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto stránkách je zejména rozvedeno, jak byly posouzeny tvrzení a doklady předložené žalobcem, co bylo zjištěno z odpovědi na součinnost od společností EUROBILLBOARD s.r.o., RENGL, s.r.o., a ZAK TV s.r.o., jak byla hodnocena svědecká výpověď R.M. a proč nebyli vyslechnuti další žalobcem navržení svědci. Ani v tomto případě není v žalobě vyjeveno, v jakém ohledu se měl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy vypořádat způsobem nikoli řádným. Obdobně není z žaloby nijak patrné, co se zde myslí překročením zákonem stanovených mezí správního uvážení. Na této úrovni argumentace může soud i ve vztahu k těmto výdajům opětovně konstatovat toliko to, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 649640/13/2407-05400-400622. Žalobu ve vztahu k reklamě na koncertu ABBA THE SHOW není proto možno pokládat za důvodnou.

#### VI.4 Nákup pohonných hmot

Sporné byly platby za nákup PHM do vozidel Chevrolet Camaro, Subaru Forester a Fodr KA ve výši 759.159,97 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

Žalobce v žalobě stejně jako ve svém vyjádření v nalézacím řízení (datovaném dne 11. 10. 2013 a došlém správci daně dne 16. 10. 2013) uvedl, že k prokázání, že vozidlo Chevrolet Camaro nebylo používáno pro osobní účely, doložil pracovní smlouvou ze dne 1. 12. 2006, uzavřenou s P.K. Jelikož správce daně měl i nadále pochybnosti, zda nedocházelo k užívání uvedeného vozidla pro osobní účely, žalobce navrhl výslech zaměstnance P.K., která svou

výpovědi měla prokázat, že vozidlo užívala pouze pro výkon práce u žalobce. Správce daně dále zpochybnil výši spotřeby vozidel užívaných žalobcem, a to vozidel Chevrolet Camaro, Subaru Forester a Fodr KA, když u jednotlivých vozidel uvádí spotřebu zřejmě podle metodiky 692/2008 A, která prokazatelně neodpovídá skutečné spotřebě, neboť je vždy nižší. Spotřeba paliva u vozidel se vždy zvyšuje s objemem motoru. Uvedená metodika nezahrnuje ani jízdu po dálnici, při které vozidlu spotřeba paliva znatelně stoupá. V uvedené souvislosti žalobce navrhuje, aby si správce vyžádal stanovisko příslušného znaleckého ústavu ke skutečným spotřebám výše uvedených vozidel. Spotřeba vozidla je též ovlivněna povětrnostními podmínkami, nadmořskou výškou, druhem používaných pneumatik, ročním obdobím, teplotními výkyvy a v neposlední řadě stylem jízdy jednotlivých řidičů, což výše uvedená metodika nezohledňuje. Např. u Chevroletu Camaro žalobci vznikla průměrná spotřeba 15,43 l na 100 km, když dle technického průkazu je spotřeba uváděná ve městě 20,9 l, mimo město 10,2 l a kombinovaná 14,1l, vše na 100 km. Správce daně dále zpochybnil užití vozidla Subaru Forester, neboť na zakázkovém listu společnosti AUTWEC s.r.o. ze dne 4. 11. 2010 je uveden stav tachometru vozidla 75.994 km, když podle knihy jízd mělo být ve stejném období ujetu 120.950 km. Z důvodu drahých servisních úkonů žalobce nedodržuje výrobcem doporučené pravidelné servisní intervaly a do servisu vozí vozidla jen v případě, že mají zhoršený technický stav, tak jako to dělá většina populace v této zemi. To, že společnost AUTWEC s.r.o. zaznamenala do zakázkového listu jiný stav kilometrovníku, než ve skutečnosti byl, je spíš otázkou právě na jmenovanou společnost. K prokázání skutečnosti, že vozidlo mělo ujetou podstatně vyšší vzdálenost, než je uvedeno v zakázkovém listu společnosti AUTWEC s.r.o., žalobce navrhl výslech J.Š., který se mnoho let stará o vozidla právě žalobce. Správce daně dále uvedl, že nabytí pochybnosti ohledně tankování pohonných hmot do výše uvedených vozidel, když byla prováděna v době, kdy se vozidla dle knih jízd nenacházela v místě čerpacích stanic. Žalobce správci daně sdělil, že převážně tankuje do kanystrů u čerpací stanice v Plzni Tesco - Borská Pole, a to z důvodu zaručené kvality tam prodávaných pohonných hmot a bonusových slev. V minulých letech žalobci vznikla značná škoda na vozidle, resp. na motoru, zapříčiněná zhoršenou kvalitou pohonných hmot, proto se snaží tankovat do všech svých vozidel u jedné čerpací stanice, která nikdy nebyla na seznamu se zhoršenou kvalitou pohonných hmot. K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl zejména výslechy J.Š., P.K., obsluhou čerpací stanice společnosti TESCO STORES ČR a.s. (Plzeň, Borská pole).

K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že k otázce vynaložení výdajů ve výši 759.159,97 Kč na pořízení pohonných hmot předložil žalobce knihu jízd, stvrzenky o nákupu pohonných hmot, seznam mezd jednotlivých zaměstnanců, technické průkazy vozidel a potvrzení z čerpací stanice. K tomuto sám žalobce dodal, že při vyplňování knihy jízd byla vždy počítána nejkratší možná cesta bez ohledu na místo tankování a jednání a docházelo i k tankování za účelem skladování pohonných hmot. Žalovaný má pak za to, že správce daně správně posoudil žalobcem navržené provedení svědeckých výpovědí a tyto vyhodnotil jako nadbytečné a neopodstatněné, protože nemohly přispět ke zjištění stavu věci. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, žalobce nesplnil podmínku vedení evidence jízd prokazující rozsah použití vozidla pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Především žalobce při vyplňování knihy jízd počítal nejkratší cestu, tudíž nepočítal skutečnou cestu. Zároveň je třeba upozornit, že množství nakoupených pohonných hmot neodpovídalo spotřebě předmětných automobilů.

K tomu soud uvádí, že s nákupem PHM do vozidel Chevrolet Camaro, Subaru Forester a Fodr KA se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 12 až 14 žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto stránkách je zejména rozvedeno, jaké povinnosti má v této souvislosti daňový subjekt, jak byly posouzeny tvrzení a doklady předložené žalobcem a proč nebyli k této záležitosti vyslechnuti žalobcem navržení svědci. Posouzení věci je uzavřeno tím, že pokud daňový subjekt uplatní výdaje související s provozem vozidla, tj. spotřebu pohonných hmot, je povinen v případě nutnosti tyto skutečnosti prokázat. Povinnost vedení evidence jízd vyplývá nejen ze zákona o daních z příjmů, ale také z pracovně právních předpisů, pokud s automobilem jezdí na pracovní cesty zaměstnanci. Daňový subjekt však podmínku vedení evidence jízd prokazující rozsah použití vozidla pro dosažení, zajištění a udržení příjmů v požadovaném rozsahu nesplnil. Ani v tomto případě není v žalobě vyjeveno, v jakém ohledu se měl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy vypořádat způsobem nikoli řádným. Obdobně není z žaloby nijak patrné, co se zde myslí překročením zákonem stanovených mezí správního uvážení. Na této úrovni argumentace může soud i ve vztahu k těmto výdajům opětovně konstatovat toliko to, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 649640/13/2407-05400-400622. Žalobu ve vztahu k nákupu PHM do vozidel Chevrolet Camaro, Subaru Forester a Fodr KA není proto možno považovat za důvodnou.

#### VI.5 Úhrady faktur od společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

Sporné byly platby za mobilní telefon ve výši 162.620,53 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

Žalobce v žalobě stejně jako ve svém vyjádření v nalézacím řízení (datovaném dne 11. 10. 2013 a došlém správci daně dne 16. 10. 2013) uvedl, že přestože byly výdaje za hovorné účtovány společností Vodafone Czech Republic a.s. žalobci, správce daně se domníval, že nejsou jeho výdajem, ale výdajem společnosti ATON SECURITY s.r.o., na kterou jsou v současné době telefonní stanice evidovány. Žalobce uvedl, že správcem daně zpochybňované platby za hovorné byly nákladem žalobce vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2010. Uvedená skutečnost vyplývá i ze samotných faktur, které žalobce doložil. K prokázání, že správcem daně zpochybňované hovorné bylo nákladem žalobce vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2010, žalobce navrhl provedení důkazů výslechy svědků, kteří telefonní čísla (stanice) u daňového subjektu používali, a to P.K., L.K., L.K., J.Š., V.K. a P.P.

K tomu se žalovaný vyjádřil tak, že ve věci uplatněného hovorného žalobce uvedl seznam 14 telefonních čísel, která měly používat osoby podílející se na podnikání žalobce, a to při realizaci zakázek apod. Z provedených výslechů svědků požadovaných žalobcem a ze samotné výpovědi žalobce vyplynulo, že některá telefonní čísla byla využívána výhradně společností ATON SECURITY s.r.o. Žalovaný setrvává na názoru, že z výpovědi svědků a

předložených podkladů ze strany žalobce nebylo možné spolehlivě rozlišit, jaké služby a platby byly jednotlivým čísly účtovány.

K tomu soud uvádí, že s úhradami faktur od společnosti Vodafone Czech Republic a.s. se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 14 až 16 žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto stránkách je zejména rozvedeno, jak bylo posouzeno předmětné vyjádření žalobce a kteří z navržených svědků byli vyslechnuti a jak byly hodnoceny jejich výpovědi (L. K., P. K. a J. Š.) a kteří nikoli a z jakého důvodu (V. K. a P. P.). Ani v tomto případě není v žalobě vyjeveno, v jakém ohledu se měl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy vypořádat způsobem nikoli řádným. Obdobně není z žaloby nijak patrné, co se zde myslí překročením zákonem stanovených mezí správního uvážení. Na této úrovni argumentace může soud i ve vztahu k těmto výdajům opětovně konstatovat toliko to, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobce a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 649640/13/2407-05400-400622. Žalobu ve vztahu k úhradám faktur od společnosti Vodafone Czech Republic a.s. není proto možno pokládat za důvodnou.

#### VI.6 Pronájem vozidel Peugeot 607 a VW Golf

Žalobce pronajal vozidla Peugeot 607 (reg. zn. ...) a VW Golf (reg. zn. ...) společnosti ATON SECURITY s.r.o. za 1,- Kč ročně. V této společnosti byl žalobce společníkem. Odvolací orgán se proto zabýval tím, zda se jedná o spojené osoby, a dále tím, zda se sjednané ceny liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami (§ 23 odst. 7 ZDP).

Žalobce v žalobě stejně jako ve svém vyjádření v odvolacím řízení (datovaném dne 1. 8. 2014 a došlém správci daně dne 7. 8. 2014) uvedl, že předmětná vozidla byla neprodejná. Vozidlo Peugeot 607 mělo hodnotu do 60.000,- Kč a objem motoru je 2.946 cm<sup>3</sup>. Vozidlo VW Golf bylo 15 let staré, mělo hodnotu cca 15.000,- Kč a objem motoru 1.590 cm<sup>3</sup>. Žalobce v té době uvedená vozidla nevyužíval, proto je zapůjčil společnosti ATON SECURITY s.r.o. Tato společnost v té době vozidla potřebovala pro své podnikání, resp. zaměstnance, avšak jakákoliv vozidla kupovat nechtěla a už vůbec ne starší od jiných subjektů. Žalobce dále sdělil správci daně, že mu není známa autopůjčovna, která má ve své nabídce 9 a 15 let stará vozidla. Žalobce dále správci daně vysvětlil, že je z technického hlediska vhodnější, když vozidla nestojí, a dále, že jako společník působil ve společnosti, které vozidla půjčil. Žalobce proto považoval výši nájemného pro obě strany za zcela adekvátní. Nikomu jinému by vozidla nepronajal, neboť o taková vozidla není zájem.

K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení použil objektivní kritéria a vhodnou srovnávací metodu k zjištění ceny obvyklé. Na základě tohoto bylo zjištěno, že by roční nájem sjednaný mezi nezávislými osobami činil u automobilu Peugeot 607 částku 28.272,- Kč a u automobilu Volkswagen Golf částku 13.884,- Kč. Žalovaný setrvává na názoru, že správce daně zvolil správnou metodu výpočtu obvyklé ceny pronájmu

předmětných automobilů v rozhodné době a současně dodává, že žalobce nijak neprokázal, že sjednaná cena nájemného ve výši 1,- Kč byla v rozhodném období cenou na trhu obvyklou.

K pronájmu vozidel Peugeot 607 a VW Golf soud konstatuje, že podle § 23 odst. 7 věty první ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Aplikace uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích: správce daně musí prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami a že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny, a poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27, ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52 nebo ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31).

V daném případě není sporováno, že transakce mezi žalobcem J.K. a společností ATON SECURITY s.r.o. proběhla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 věty čtvrté ZDP.

V dalším kroku musely správní orgány prokázat, že ceny sjednané mezi žalobcem a společností ATON SECURITY s.r.o. se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správcem daně byla s ohledem na stáří vozidel, která byla předmětem pronájmu, tj. Peugeot 607 reg. zn. ..., datum 1. registrace duben 2001, v roce 2010 stáří 9 let, obsah motoru 2946 cm<sup>3</sup>, a VW Golf reg. zn. ..., datum 1. registrace prosinec 1995, v roce 2010 stáří 15 let, obsah motoru 1590 cm<sup>3</sup>, stanovena obvyklá cena pronájmu vozidla Peugeot 607 ve výši 2.356,- Kč měsíčně a vozidla VW Golf ve výši 1.157,- Kč měsíčně, tzn. roční pronájem by činil 28.272,- Kč a 13.884,- Kč. Cena obvyklá v místě a čase zjištěná správcem daně tedy představovala částku 42.156,- Kč. Postup při stanovování ceny obvyklé za pronájem vozidel v roce 2010 je podrobně zachycen v úředním záznamu sepsaném správcem daně dne 11. 7. 2014 pod čj. 691959/14/2407-05402-400622. K doložení zjištěného rozdílu nájemného vozidel ve výši 42.154,- Kč, které by bylo sjednáno mezi nezávislými osobami, a nájemným, které je uvedeno v předložených smlouvách o nájmu dopravního prostředku ve výši 1,- Kč ročně, byl žalobce vyzván výzvou vydanou správcem daně dne 11. 7. 2014 pod čj. 683754/14/2407-05402-400622.

Jelikož správce daně splnil svou povinnost, bylo na žalobci, aby zjištěný rozdíl uspokojivě doložil. K výzvě správce daně se žalobce vyjádřil podáním datovaným dne 1. 8. 2014 a došlým správcem daně dne 7. 8. 2014 (viz výše). Ve svém žalobou napadeném rozhodnutí k tomu žalovaný uvedl, že neshledal uvedený cenový rozdíl za objektivně prokázaný, neboť zdůvodnění daňového subjektu nepovažoval za uspokojivé doložení rozdílu ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, nýbrž se jednalo o pouhé tvrzení a toto nebylo možno považovat za důkazní prostředek svědčící o oprávněnosti snížení základu daně. Je to daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá důkazní břemeno, tj. že cena, za kterou

vozidla poskytoval (pronajímal) nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných pronájmů zjevně nižší než cena obvyklá. Daňový subjekt v daném případě neprokázal, že jím dohodnuté ceny nájemného ve výši 1,- Kč ročně za předmětná vozidla jsou cenami na trhu obvyklými, a z tohoto důvodu odvolací orgán zvýšil základ daně daňového subjektu v souladu s § 23 odst. 7 ZDP o částku 42.154,- Kč.

Soud nemá tomuto názoru odvolacího orgánu co vytknout.

#### V.7 Z á v ě r

Zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: „*Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.*“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „*Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlídně. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů*“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „*Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.*“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Uvedené ustanovení vysvětluje odborná literatura zejména takto: „*Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-*

*li totiž takovéhohoto ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“* (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: *„Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“* (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: *„Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“* (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyl podle názoru soudu správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné ze zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu. Za této situace soud nelze shledat důvodnou obecně koncipovanou výtku žalobce, že žalovaný neposoudil každý důkaz jednotlivě [a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti]. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované úkony správních orgánů – zprávu správce daně o daňové kontrole čj. 649640/13/2407-05400-400622 a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2015, čj. 4598/15/5200-10422-707678.

Podle přesvědčení zdejšího soudu je v daném případě zcela na místě také odkaz žalovaného na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku jeho rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS (viz bod IV. odůvodnění tohoto rozsudku).

## VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, požádal o přiznání paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby (= písemné vyjádření žalovaného k žalobě) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 36 odst. 1 s. ř. s. ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. V uvedeném nálezu došel Ústavní soud k tomuto závěru: „*Za ústavně konformní je nutno pokládat takový postup civilních soudů, při němž v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem přiznaly paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přiznávají, pokud je to nutné pro naplnění rovnosti účastníků řízení, tuto paušální náhradu coby náhradu hotových výdajů podle § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není. Zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod lze totiž v posuzovaném případě naplnit přiznáním paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.*“.

Zdejší soud má za to, že u správních orgánů nutno rozlišovat náklady běžné úřední činnosti a náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti. Toliko u druhých z nich by bylo možno uvažovat o jejich přiznání (i ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu). Náklady spojené s vypracováním vyjádření správního orgánu k žalobě však bezpochyby náleží do kategorie náklady běžné úřední činnosti. Zdejší soud se tu opírá o argumentaci, k níž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, jež se sice přímo týká cestovních nákladů správních orgánů, ale *per analogiam* se jistě vztahuje také na paušální náhradu hotových výdajů. I když uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je třeba studovat jako celek, zdejší soud z něj jako pro posuzovaný nárok zvlášť inspirativní uvádí bod 25 jeho odůvodnění: „... s výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců (srov. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Povinnost občanů přispívat nad rámec běžné daňové povinnosti k úhradě nákladů orgánů veřejné moci v souvislosti určitými úkony se v zásadě omezuje na správní a soudní poplatky vymezené příslušnými předpisy. Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do stejné kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností jako platy těchto pracovníků, poštovné, náklady na nákup potřebného zařízení (např. výpočetní techniky včetně příslušného software) a materiálu (papíry, obálky,

kancelářské potřeby), náklady spojené s pořízením či pronájmem budov potřebných pro činnost úřadů apod. Podle rozšířeného senátu neexistuje žádný důvod právě náklady cestování úředníků z této množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy. Ad absurdum by žalované správní orgány v případě úspěchu v soudním řízení mohly obdobně nárokovat i další náklady své běžné úřední činnosti, např. mzdové náklady vynaložené na práci příslušných úředníků v souvislosti se soudním řízením na základě hodinové sazby, hotové výdaje na základě paušální náhrady ..., přičemž by mohly odkazovat na otevřený výčet nákladů řízení uvedený v § 57 odst. 1 s. ř. s.“.

Z uvedených důvodů zdejší soud žalovanému správnímu orgánu požadovanou náhradu nákladů řízení nepřiznal a rozhodl, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

**P o u č e n í :** *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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](http://www.nssoud.cz).*

V Plzni dne 29. března 2016

**JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D.**  
předseda senátu