



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **AUTO RC Slavkov**, se sídlem Slavkov u Brna, Husova 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 7. 2012, č. j. 10819/12-1200-701996,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 7. 2012, č. j. 10819/12-1200-701996, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Slavkově (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 9. 2011, č. j.

50042/11/343970708699 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 187 320 Kč a současně žalobci sdělil penále ve výši 37 464 Kč.

II. Obsah žaloby

První žalobcem uplatněnou námitkou je námitka absence náležitostí řádného zahájení daňové kontroly podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Zde odkázal na odůvodnění žaloby ze dne 1. 8. 2011, vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 127/2011 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Aps 11/2008-73.

Rovněž nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že by nevedl oddělenou evidenci o příjmech a výdajích, jak uvedl žalovaný na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí. Nesprávná je i jeho argumentace, že vykázané výnosy z reklam snižoval o náklady vynaložené na ztrátovou činnost ve vztahu k § 23 odst. 5 a § 24 odst. 3, resp. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a odůvodnění uvedené na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyloučil výdaje, neboť souvisí s posláním daňového subjektu jako neziskové organizace. Žalovaný tedy odmítá jejich souvislost s dosahováním příjmů z reklamy jako doplňkového zdroje celkového financování činnosti žalobce. Jeho postup je diskriminační a v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2009, č. j. 2 Afs 72/2009-97 a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82. Mezi příjmy za reklamu a výdaji žalobce vidí přímý bezprostřední vztah s úmyslem dosáhnout zdanitelných příjmů z reklamy.

Žalovaný ani neprověřil faktickou účast šetřených subjektů, tj. zda se akcí žalobce zúčastnily a bylo jim poskytnuto nějaké plnění. Dle správce daně měl tyto skutečnosti prokázat žalobce, nesdělil mu však, jakým způsobem. Žalobce navrhoval výsledky svědků, které však správce daně ani žalovaný neprovedl. Podle žalobce daňová kontrola nebyla vedena řádným způsobem, neboť došlo k neúplnému zjištění rozhodných skutečností.

Žalobce dále namítal, že od roku 1998 postupoval při dělení výdajů shodně jako v roce 2008 (až tehdy měl správce daně proti postupu žalobce výhrady, aniž by se změnila v této oblasti judikatura). Žalovaný tedy postupoval v rozporu s principem právní jistoty a předvídatelnosti práva. Správní praxi je přitom možné změnit pouze do budoucna.

Žalobce rovněž upozornil na porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Pracovnice správce daně při jednání konaném dne 10. 8. 2010 uvedla, že daný problém konzultovala s pracovníkem žalovaného, který však následně nerozhodoval o podaném odvolání.

Dále žalobce namítal, že odkaz žalovaného na ust. § 38p zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kde žalovaný uvedl: „Nelze uplatnit vyšší částky položek snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP, než v jaké výši je uplatnil sám DS v daňovém přiznání.“, je příliš extenzivní. Postup při provedení

opravy není vyloučen na základě § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle § 2 a § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a podle § 5 odst. 3 či § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Aplikace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 56/2005-83, resp. č.j. 8 Afs 111/2005-106, která se týká uplatnitelnosti daňové ztráty podle § 34 zákona o daních z příjmů, není případná pro zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. Správce daně proto nemůže ignorovat informace obsažené v nepřípustně podaném daňovém přiznání, ale musí k těmto informacím přihlídnout při formulaci daňové povinnosti žalobce. Dodatečným daňovým přiznáním žalobce projevil vůli k uplatnění odpočtu dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Podáním doručeným zdejšímu soudu dne 10. 1. 2014 byla žaloba doplněna. Podle žalobce správce daně provedl šetření u příjemců reklamy na str. 7 či 8 zprávy o daňové kontrole. Správce daně zkoumal obsah smluv o provedení reklamy, aniž by byl žalobce tomuto výsledku svědka účasten. Došlo tak k porušení práva na spravedlivý proces a byla mu odeprána možnost vyjádřit se při provedení výsledku svědka.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření zejména odkázal na své rozhodnutí. Postup správce daně nelze považovat za diskriminační, žalobce se nemůže domáhat rovného postavení s odlišným subjektem, jako je obchodní společnost. Neziskový poplatník může zdaňovat výhradně vedlejší, doplňkovou podnikatelskou činnost představovanou zejména komerčními příjmy z reklam, proto je také tento příjem vždy předmětem daně dle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Zdaňuje i svou vlastní činnost, ale pouze tehdy, pokud je provozována se ziskem. Žalobce však v roce 2008 vykázal do společných výdajů i výdaje, které za společné označit nelze, neboť se jednalo o výdaje, které souvisí pouze s hlavní činností žalobce a musely by být vynaloženy, i kdyby žalobce neměl žádnou doplňkovou činnost. Správce daně proto žalobce vyzval, aby prokázal, jakým způsobem tyto výdaje souvisely s dosaženými zdanitelnými příjmy za reklamu a zda byly oprávněně zahrnuty do společných výdajů. Vycházel přitom z žalobcem předložených smluv o zajištění reklamy. Odpovědí na výzvu žalobce identifikoval pouze jednotlivé položky tak, že se jedná o výdaje spojené s úpravou a provozem areálu, s péčí o sponzory a jejich propagaci bez bližší specifikace, jakým způsobem tyto jednotlivé výdaje souvisely s dosaženými zdanitelnými příjmy za reklamu. Rozsah poskytnuté reklamy správce daně dále ověřil u objednatelů formou dožádání u místně příslušného správce daně, s výsledkem, že reklamní služby byly poskytnuty pouze v rozsahu uvedeném ve smlouvě a žádné jiné reklamní akce a propagace nebyly provedeny. Žalobce ani k výzvě správce daně neprokázal, že by byly tyto výdaje vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce však podle žalovaného požaduje nad rámec zákona snížit základ daně o výdaje související s nezdaňovanou ztrátovou hlavní zájmovou činností. Námitka nedostatečného dokazování je účelová, přičemž důkazní povinnost stíhala žalobce. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou legality a volného hodnocení důkazů. Žalobce měl v průběhu daňové kontroly dostatek prostoru doložit a prokázat, jakým způsobem uvedené výdaje s příjmy za reklamu souvisely a nepřenášet důkazní břemeno na správce daně. Výdaje uvedené žalobcem však podle žalovaného neodpovídají smlouvám o reklamě, neboť z nich žádné z těchto plnění nevyplývá. S následným vyměřením daně nelze

podle žalovaného spojuvat porušení zásady předvídatelnosti správního rozhodnutí. K námitce porušení dvojinstančnosti žalovaný popřel možnou konzultaci problematiky daného řízení se správcem daně. Dále žalovaný uvedl, že dne 10. 8. 2010 se neuskutečnilo žádné ústní jednání, ale pouze neformální schůzka, jejímž předmětem byla výměna informací v obecné rovině. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdější předpisů – dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

První žalobcem uplatněnou námitkou je námitka absence náležitostí řádného zahájení daňové kontroly podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. V posuzované věci byla daňová kontrola na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008 zahájena dne 28. 6. 2010 (protokol o ústním jednání ze dne 28. 6. 2010, č. j. 21985/10/343930703917). V protokolu je rovněž uveden soupis písemností převzatých správcem daně. Soud k věci uvádí, že nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, na který žalobce odkazoval, byl překonán Stanoviskem Pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11. V něm je uvedeno: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcem daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s [čl. 2 odst. 2](#) Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu [§ 16](#) zákona č. [337/1992 Sb.](#), o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Soud proto neshledal námitku žalobce důvodnou. Námitka prekluze daňové povinnosti pak byla vypořádána pod body II. a III. žalobou napadeného rozhodnutí. Takový postup odpovídá rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Aps 11/2008-73, na který žalobce odkazoval. Námitka prekluze byla totiž vyřešena v žalobou napadeném rozhodnutí a nikoliv jako námitka proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím podle § 52 daňového řádu. Soud zde neshledal pochybení.

Žalobce nesouhlasil s tím, že nevedl oddělenou evidenci o příjmech a výdajích, jak žalovaný uvedl na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí. Na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„Z výše uvedeného je zřejmé, že povinnost vést odděleně příjmy a výdaje dle § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyla poplatníkem dodržena zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů, neboť vykázané výnosy z reklam, které jsou vždy*

předmětem daně, byly sníženy o náklady, které byly vynaloženy na ztrátovou činnost v rámci poslání občanského sdružení.“. Z obsahu rozhodnutí žalovaného dle názoru soud však plyne, že jeho argumentace na str. 11 nesměřovala proti nevedení oddělené evidence o příjmech a výdajích, ale proti neplnění této povinnosti v souladu se zákonem, kdy žalobce jako náklady uplatnil i výdaje související se ztrátovou činností občanského sdružení. Žalobce ani tuto svou námitku nijak nerozvedl ani nekonkretizoval. Soud se k ní proto mohl vyjádřit toliko v obecné rovině. Navázal na ni však nesouhlasem s názorem žalovaného, že vykázané výnosy z reklam snižoval o náklady vynaložené na ztrátovou činnost v rámci poslání občanského sdružení, a to ve vazbě na § 23 odst. 5 a § 24 odst. 3, resp. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Podle § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Podle § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů u poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti a u poplatníků uvedených v § 18 odst. 3, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

Podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že žalobce v roce 2008 vykázal daňové příjmy za reklamu ve výši 1 185 997 Kč a jako daňové výdaje uplatnil částku 936 773 Kč a částku 90 905 Kč jako odpisy, tedy celkem částku 1 027 678 Kč, zbývající částka byla vyloučena jako výdaje nedaňové – výdaje na hlavní činnost. Společné výdaje vznikající k oběma druhům činnosti byly příslušným klíčem rozděleny a stanovena základna společných výdajů. Žalobce však do společných výdajů započítal i výdaje, které do společných výdajů řadit nelze, neboť se jednalo o výdaje související pouze s hlavní činností žalobce – režijní materiál, drobný hmotný majetek, služby a odpisy, tedy takové, které by musely být vynaloženy, i kdyby žalobce doplňkovou činnost v podobě reklamy neprovozoval. Tyto výdaje tak žalovaný a správce daně zcela v souladu s § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuznal.

Správce daně však před tím žalobce vyzval, aby prokázal, jakým způsobem tyto jednotlivé výdaje, a to při posouzení každého tohoto výdaje zvlášť, přímo souvisely s dosaženými zdanitelnými příjmy za reklamu a zda tyto výdaje byly oprávněně zahrnuty do společných výdajů. Správce daně zohlednil i smlouvy o zajištění reklamy č. 1/2008 až 8/2008 a 11/2008 až 15/2008, dle nichž zhotovitel byl povinen zajistit v dohodnutém termínu umístění reklamního poutače, který dodá objednatel. V odpovědi na výzvu však žalobce jednotlivé položky identifikoval tak, že se jedná o výdaje spojené s provozem a úpravou areálu, s péčí o

sponzory a jejich propagaci bez bližší specifikace jednotlivých výdajů a uvedením toho, jak jednotlivé příjmy souvisely s výdaji za reklamu. Veškeré žalobcem uvedené informace správce daně, a následně i žalovaný, vyhodnotil tak, že se jednalo o výdaje, které lze jednoznačně přidělit k činnostem patřícím k hlavnímu poslání žalobce. Rozsah poskytnuté reklamy a výdaje z ní vyplývající správce daně dále ověřil dožádáním u místně příslušného správce daně. Výsledkem bylo zjištění, že reklamní služby byly poskytnuty pouze v rozsahu uvedeném ve smlouvě a žádné jiné reklamní služby a propagace nebyly provedeny. Správce daně tak uzavřel, že žalobce ani po výzvě nepředložil a neprokázal, že deklarované výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Žalobce tak postupoval v rozporu s § 18 odst. 1 písm. a), § 23 odst. 3 a 5 a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

K rozvržení důkazního břemene při prokázání výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byla vypracována četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Jedná se např. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz, který zdůraznil povinnost daňového subjektu prokazovat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání nebo skutečnosti, k jejichž prokázání byl daňový subjekt správcem daně vyzván.

Dále soud zohlednil i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 41/2012-45, kde byly definovány podmínky uznatelnosti účinnosti daňového nákladu, a to: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad.

Z postupu správce daně a následně i žalovaného je zřejmé, že tento měl vůli jednotlivé žalobcem deklarované údaje prověřit, nicméně daňový subjekt na výzvy správce daně nereagoval, ale pouze opakoval již dříve tvrzené skutečnosti. Ty však nebyly způsobily prokázat, že výdaje na reklamu byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Správce daně a následně i žalovaný nepochybil, když zvýšil základ daně o částku ve výši 892 976 Kč. Z provedeného dokazování, jakož i z charakteru předmětných výdajů naopak vyplývá, že tyto výdaje souvisí s nezdaňovanou hlavní zájmovou činností a musely by být žalobcem nutně vynaloženy, a to nikoli pouze za účelem dosažení zisků z reklam. Nejdříve totiž žalobce musí vložit prostředky do rozvoje své hlavní činnosti, k jejímuž účelu byl založen, a teprve následně se stane atraktivním pro zadavatele reklam.

Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009-84, ve kterém bylo vysloveno, že „*Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, než jsou vynaložené náklady na něj, stává se tento příjem předmětem daně. Pro zjištění základu daně u neziskového subjektu je nutno porovnávat pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje, nikoli výdaje vynaložené na příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo předmětem daně nejsou.*“, jsou uplatnitelné i v posuzované věci.

K žalobcem namítané diskriminaci soud uvádí, že žalobce podle § 18 odst. 3 a 8 zákona o daních z příjmů patří mezi poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání,

ale je neziskovou organizací, pro kterou platí z hlediska daní z příjmů právnických osob jiná pravidla, než pro podnikatelské subjekty. Dopady této skutečnosti pak byly žalobci osvětleny již v řízení před oběma správními orgány. Žalobce však i nadále trvá na tom, aby správce daně aplikoval při zjišťování základu daně z příjmů právnických osob stejný režim jako u podnikatelského subjektu. Za diskriminační však nelze považovat postup, kdy správce daně při stanovení základu daně zohlednil neziskový charakter žalobce zcela v souladu se zákonem. Rovnost v daňovém řízení je třeba spatřovat v rovnosti subjektů stejného postavení a nikoli rozdílným subjektům, pro které zákon stanoví rozdílná pravidla.

Žalobce rovněž namítal, že správce daně při šetření obsahu smluv o provedení reklamy nezjišťoval, zda se tyto subjekty akcí žalobce účastnily a bylo jim poskytnuto nějaké plnění. V rámci provedeného dožádání nebyl výslech svědků tímto směrem veden a svědky nevyslechl ani žalovaný. K tomu soud uvádí, že správce daně dle smluv o provedení reklamy zjišťoval, zda jejich předmětem bylo toliko umístění reklamního poutače nebo i jiná plnění. Z místních šetření a výpovědi svědků vyplynulo, že žádné další služby nebyly poskytnuty. Disponoval-li žalobce důkazy v tom směru, že v souvislosti s účastí na některých akcích poskytovatelům reklamy realizoval i jiné plnění nad rámec uvedených smluv, měl to sdělit správci daně a následně i hodnotu plnění doložit. Za těchto okolností pak skutečnosti zjištěné správcem daně postačovaly pro jeho závěry o charakteru žalobcem uplatněných výdajů.

Žalobce dále namítal porušení principu předvídatelnosti správního rozhodování. K tomu soud uvádí, že předvídatelnost znamená nepřekvapivost správních rozhodnutí. V posuzovaném případě však byla daň doměřena na základě daňové kontroly. Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (např. nález sp. zn. [II. ÚS 334/02](#) ze dne 13. 5. 2003, N 63/30 SbNU 129). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňovou kontrolou mohou být zjištěny nové skutečnosti, které nebyly např. ani v daňovém řízení uvedeny. To pak může vést až k odlišnému stanovení daňové povinnosti, než byla tvrzena v daňovém přiznání. Za změnu právní praxe nelze proto považovat, pokud žalobce postupoval od roku 1998 stále stejně, ale jím uváděné údaje nebyly dosud předmětem rozhodování správce daně. Lze si jistě představit, že daňový subjekt může dlouhodobě na základě daňového přiznání odvádět daň v nesprávné výši, přičemž až na základě provedené daňové kontroly bude daň stanovena ve správné výši. Toliko z podání daňového přiznání a na jeho základě zaplacení daně, nelze uvažovat na změnu právní praxe. Ta by mohla nastat, pokud by žalobcem nastavené dělení výdajů bylo již podrobeno přezkoumání správcem daně a následně by se od svých závěrů odchýlil, aniž by došlo ke změně právních předpisů, případně judikatury. Ani tuto námitku neshledal proto soud důvodnou.

K porušení zásady dvojinstančnosti řízení soud předně uvádí, že žalobce se dle svého tvrzení již dne 10. 8. 2010 dozvěděl o konzultaci pracovnice správce daně s pracovníkem Finančního ředitelství ve věci problematiky uplatnění výdajů. Přitom žalobce až do vydání rozhodnutí žalovaného, tj. do 19. 7. 2012 takovou námitku neuplatnil. Jednalo-li by se skutečně o konzultaci přímo v daňové věci žalobce s pracovníkem Finančního ředitelství, který by sám vyřizoval odvolání, případně by byl s pracovníkem pověřeným k vyřízení odvolání na oddělení, pak by takové jednání mohlo zakládat porušení dvojinstančnosti řízení. Bylo však především na žalobci, aby v rámci daňového řízení před správcem daně či v odvolacím řízení na toto případné pochybení upozornil. K tomu však žalobce po dobu téměř 2 let nepřistoupil, a proto lze tuto jeho námitku považovat za účelovou. Žalobce svou námitku nekonkretizoval ani tak, zda skutečně šlo o konzultaci případu žalobce, či se mohlo jednat jen o obecné (metodické) posouzení výdajů neziskového subjektu. Soud tedy neshledal potřebné provádět výslech žalobcem navržených svědků a jeho námitku neshledal důvodnou.

Žalobce rovněž brojil proti vyhodnocení dodatečného daňového přiznání a následné aplikaci § 38p a § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 28. 6. 2010. V protokolu o ústním jednání byl žalobce poučen, že po dobu probíhající daňové kontroly mu neběží lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, jinak by dodatečné daňové přiznání bylo považováno za nepřípustné. Žalobce tedy v průběhu daňové kontroly podal nepřípustné daňové přiznání, a to poté, co jej správce daně vyzval, aby za zdaňovací období roku 2008 osvětlil správcem daně uvedené rozdíly.

Žalovaný uvedl, že je právem daňového subjektu, aby si uplatnil odpočet dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale nikoli jeho povinností. Toto ustanovení ponechává dle žalovaného zcela na úvaze daňového subjektu, zda nárok na odpočet uplatní. Při uplatňování odpočtu se tedy jedná o ekonomickou úvahu DS a správce daně nemůže tuto úvahu sám nahradit. Pokud by tak správce daně učinil, zasáhl by do výlučných práv daňového subjektu. Správce daně je sice povinen přihlídnout při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, nicméně zde se jednalo o nepřípustné dodatečné daňové přiznání, a proto k němu správce daně nepřihlédl. Soud k tomu uvádí, že pokud by mohl daňový subjekt kdykoli uplatnit odčitatelné položky nebo položky snižující základ daně, byl by tímto postupem negován význam daňové kontroly, neboť v případě daně z příjmů není výsledkem doměření daně jen rozdíl mezi příjmy a výdaji, ale zahrnuje v sobě též různé slevy na dani, odčitatelné položky a položky snižující základ daně.

Podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů poplatníci vymezení v § 18 odst. 3, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Podle § 38p zákona o daních z příjmů vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.

Ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů však není dotčen § 41 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků, podle kterého dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu.

V rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106 bylo vysloveno, že *„Daňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 téhož zákona přihlížet, proto není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.“*

V rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009–133 pak bylo vysloveno, že *„Podá-li daňový subjekt nepřípustné dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v němž uplatní vyšší daňovou ztrátu, nejedná se o údaj, ke kterému by měl správce daně přihlížet při stanovení daně ve smyslu § 41 odst. 1 téhož zákona.“*

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009–133, publ. pod č. 2647/2012 Sb. NSS jsou pro posouzení věci zcela relevantní a nelze v jejich aplikaci spatřovat porušení zákazu analogie v neprospěch daňového subjektu, neboť tyto závěry lze vztáhnout nejen na právnické osoby jako podnikatele, ale i na žalobce jako nepodnikatelský subjekt. Proto nelze ani přihlížet k uplatnění odpočtu dle ust. § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmu.

K doplnění žaloby ze dne 10. 1. 2014 zdejší soud nepřihlédl, neboť žalobcem uplatněná námitka byla soudem vyhodnocena jako nová námitka a nikoli jako rozšíření některého ze stávajících žalobních bodů. Tento nový žalobní bod však nebyl vymezen ve lhůtě pro podání žaloby, ve které je možné žalobu rozšiřovat o dosud neuplatněné žalobní body.

K tomu je třeba pouze na okraj připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, kde bylo vysloveno: *„Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je*

jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.“

Na základě výše uvedeného nebyly žalobcem uplatněné námitky shledány důvodnými, proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 12. 6. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu