



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

JUDr. I. H.
bytem X,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného
ze dne 4. 6. 2018, č. j. X,
ze dne 4. 6. 2018, č. j. X,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Napadeným rozhodnutím č. j. X ze dne 4. 6. 2018 žalovaný zamítl dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“), č. j. X ze dne 21. 9. 2017 (dále též jen „dodatečný platební výměr č. 1“), kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „ZDP“ nebo jen „zákon“), a dle ustanovení § 147 daňového řádu a ustanovení § 143 daňového řádu doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 33 930 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále dle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z doměřené daně ve výši 6 786 Kč, a současně žalovaný dodatečný platební výměr č. 1 potvrdil.
2. Napadeným rozhodnutím č. j. X ze dne 4. 6. 2018 žalovaný zamítl dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání proti rozhodnutí o odvolání, č. j. X ze dne 23. 11. 2017 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti rozhodnutí správce daně, č. j. X ze dne 21. 9. 2017 (dále též jen „dodatečný platební výměr č. 2“), kterým byla žalobci dle ZDP a ustanovení § 147 daňového řádu a ustanovení § 143 daňového řádu doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 20 640 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále dle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z doměřené daně ve výši 4 128 Kč. Správce daně rozhodnutím o odvolání změnil dodatečný platební výměr č. 2 tak, že doměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 činila 18 510 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále dle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z doměřené daně ve výši 3 702 Kč. Žalovaný současně se zamítnutím odvolání proti rozhodnutí o odvolání toto rozhodnutí potvrdil.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce v podané žalobě uvedl, že napadená rozhodnutí potvrzují prvoinstanční rozhodnutí správce daně ve věci dodatečně doměřené daně z příjmu fyzických osob za rok 2012 a 2013. Obě napadená rozhodnutí, jakož i jim předcházející prvoinstanční rozhodnutí, žalobce označil za věcně nesprávná, nedostatečně odůvodněná a tím nepřezkoumatelná a nezákonná, neboť z nich není jasné - mimo obligátní poukaz na neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu - čím a proč (jakým myšlenkovým postupem) se správní orgán řídil při hodnocení důkazů - posuzování oprávněnosti nákladů vynaložených daňovým subjektem na dosažení zisku podle ZDP.
4. Žalobce předně zdůraznil, že je advokát, tedy osoba vystupující vůči všem třetím osobám s ohledem na zájmy klientů a zároveň prioritně naplňující dikci zákona o advokacii. Jak žalobce uvedl, správce daně i žalovaný v posuzovaných obdobích neuznali v případě žalobce:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- a) část výdajů na zahraniční pracovní cesty,
 - b) výdaje na paušalizaci tuzemských lokálních pracovních cest,
 - c) výdaje vynaložené na optimalizaci/úsporu času související se zdravotnickou péčí o žalobce.
5. Pokud jde o výdaje na zahraniční pracovní cesty, žalobce uvedl, že správci daně předložil seznam všech svých zahraničních cest za předmětné časové období - pracovních i soukromých - aby dostatečně dokumentoval rozdělení svých cest na soukromé a pracovní. Vzhledem k povaze profesní činnosti žalobcem však není možné, aby každý jeden „obchodní případ“ byl zdokumentován fakturou, kde budou klientovi žalobce přeúčtovány všechny výdaje, které žalobce jako daňový subjekt uplatňuje ve výdajích vlastních, neboť v případě advokacie jde mimo jiné o proces navazování a setrvání důvěry mezi advokátem a klientem trvající roky až desítky let.
 6. Rozhodnutí jakou zahraniční pracovní cestu je třeba vykonat, závisí výhradně na konkrétní situaci u konkrétního klienta, když se navíc v řadě případů následně pracovní cesta ukáže jako nepřínosná, ať již vztahově nebo ekonomicky.
 7. Žalobce namítl, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť z nich není zřejmé, jakou úvahu správce daně použil při vyhodnocování vynaložených nákladů na pracovní cestu na setkání s klientem, který má několik státních občanství a daňový domicil ve třetím státě. Za nepravdivý označil obecný hodnotící soud správce daně, že žalobce zahraniční klientelu nemá, a proto nemůže uplatňovat náklady na zahraniční pracovní cesty. Z tohoto důvodu pak napadená rozhodnutí označil za nezákonná.
 8. Žalobce vytkl napadeným rozhodnutím absenci popisu úvahy, kterou se správní orgán řídil při vyhodnocování důkazů tohoto typu nákladů. Pro názorné pochopení žalobní námitky žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly správci daně předložil doklady o využívání dvou motorových vozidel, a to pro soukromé účely a pro účely pracovní, kdy toto vozidlo bylo vedeno v daňové evidenci. Za situace, kdy takové rozdělení správce daně akceptoval, není podle žalobce jasné a odůvodněné, proč podobně nepostupoval při posuzování obdobných nákladů na zahraniční pracovní cesty.
 9. V případě paušalizace uplatnění nákladů na lokální pracovní cesty v místě sídla advokáta a jím zaměstnané advokátní koncipientky žalobce namítl nezákonný, nepřezkoumatelný, formalistický a neekonomický postup správce daně předcházející vydání napadených rozhodnutí.
 10. Žalobce namítl, že správce daně by se spokojil účetním vykazováním jednotlivých cestovních dokladů - jízdenek MHD na částky v rozpětí 18 až 32 Kč za každou jednotlivou jízdu, aniž by se zabýval neekonomickým vyhodnocením takové daňové evidence souvisejícím s nutným nárůstem ceny poskytovaných účetních služeb žalobci, kdy se tato cena řídí počtem jednotlivých účetních položek, bez ohledu na to, jestli jde o jízdenku MHD v ceně 18 Kč nebo o daňový doklad v řádu stovek tisíc Kč.
 11. Ekonomické rozhodnutí daňového subjektu, který je veden snahou o dosažení zisku v jeho hlavní činnosti, nemůže být vzhledem k daným konkrétním skutečnostem, kdy žalobce měl sídlo v centru hlavního města a všechny justiční orgány v dostupnosti MHD, napadeno ekonomicky neodůvodnitelným postupem správce daně. Rozdělení odpovědnosti a rizik daňového subjektu za příjmy a výdaje, kdy riziko za dosažené příjmy by správce daně ponechal na plátcí daně a postup při uplatňování výše jeho nutných vynaložených výdajů

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

by takto formalisticky a neekonomicky vynucoval, žalobce považuje za odporující funkcím svěřeným správci daně. Žalobce namítl, že oprávněný zájem státu na výběru daní musí být zásadně v rovnováze s právem chráněnými zájmy daňového subjektu.

12. Co se týče výdajů uplatněných žalobcem za sjednání smlouvy při poskytování zdravotní péče, uvedl žalobce, že jeho mnohaletý subjektivně negativní zdravotní pocit se potvrdil, a to v roce 2016 po skončení čerpání těchto služeb, včasnou diagnózou rakoviny jater s nejasnou lokalizací primárního tumoru.
13. Žalobce by se nemohl věnovat advokacii ve shodném časovém rozsahu, pokud by zdravotní služby v minulosti nesjednal, respektive pokud by se rozhodl jít standardní cestou ekonomického zatěžování státu různými formami (nemocenská, invalidní důchod). Žalobce namítl, že jde o jeho ryze ekonomické rozhodnutí o vynakládání takových výdajů. Přímá souvislost těchto výdajů s každoročním dosahovaným ziskem byla nesprávně degradována formálním přístupem správce daně, který jak žalobce dále namítl, nedostatečně odůvodnil, proč vzhledem k současné objektivizované diagnóze žalobce, nelze tento výdaj individuálně u žalobce považovat za účelně vynaložený.
14. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí.
15. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný předně namítl, že uplatněné žalobní námitky byly vypořádány již v napadených rozhodnutích, na které žalovaný odkázal.
16. Pokud jde o neuznané výdaje na zahraniční pracovní cesty, žalovaný uvedl, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích zahrnul do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 ZDP mimo jiné i výdaje vynaložené za zahraniční cesty do Spojených států amerických, Nizozemského království, Rakouské republiky a Kanady.
17. Správce daně žalobce vyzval k doložení a prokázání jakýmkoliv důkazními prostředky, že výše uvedené výdaje za cesty do zahraničí byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 ZDP. V důsledku výzvy k prokázání skutečností došlo k přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobce, přičemž žalobce byl tak povinen ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu vyvrátit pochybnosti správce daně stran daňové uznatelnosti předmětných výdajů za cesty do zahraničí.
18. Žalobce následně k prokázání svých tvrzení předložil správci daně listinné důkazní prostředky, které však vyvrátily pouze část pochybností správce daně stran daňové uznatelnosti výdajů za cesty do zahraničí [konkrétně se jednalo o výdaje za zahraniční cesty ve zdaňovacím období roku 2013 do Kanady a Spojených států amerických (na Floridu a do Las Vegas)]. Zbývající část výdajů za zahraniční cesty (tj. ve zdaňovacím období roku 2012 se jednalo o zahraniční cesty do Spojených států amerických a ve zdaňovacím období roku 2013 se jednalo o zahraniční cesty do Rakouské republiky, Nizozemského království a částečně také do Spojených států amerických) zůstala správcem daně i nadále zpochybněna. Žalobce mohl k prokázání svých tvrzení předložit či navrhnout takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokazovaly a pochybnosti správce daně vyvrátily. Tohoto svého práva žalobce nevyužil a setrval pouze ve fázi tvrzení, což k unesení důkazního břemene nepostačuje.
19. Co se týče dílčí žalobní námitky, a sice že správce daně měl postupovat obdobně jako u posuzování používání motorových vozidel, žalovaný k tomu ve stručnosti uvádí, že u motorového vozidla (registrační značka X) v průběhu daňové kontroly bylo žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dostatečně prokázáno, že se jednalo o obchodní majetek určený k provozování advokacie, oproti tomu však u výdajů za zahraniční cesty žalobce důkazní břemeno stran prokázání daňové uznatelnosti neunesl, přičemž správce daně tak nemohl postupovat obdobně jako u posuzování používání motorového vozidla; správce daně oprávněně vyloučil z daňově uznatelných výdajů výdaje za zahraniční cesty.

20. K žalobní námitce neuznání výdajů na paušalizaci tuzemských místních pracovních cest žalovaný uvedl, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích zahrnul do daňově uznatelných výdajů výdaje za nákup různých druhů kupónů na MHD, a to jak pro sebe, tak i pro svého zaměstnance.
21. Žalovaný označil za nesporné, že kupóny mohl žalobce využívat jak pro svoji ekonomickou činnost, tak i pro činnost s ekonomickou činností nesouvisející (tj. pro svoji osobní spotřebu), resp. zaměstnanec mohl kupóny taktéž využívat jak pro pracovní cesty vykonávané pro zaměstnavatele, tak i pro cesty, které neměly s pracovněprávním vztahem nic společného (tj. pro své soukromé účely). Správce daně proto požadoval po žalobci prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, aby prokázal, že předmětné výdaje byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 ZDP.
22. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, když setrval pouze u tvrzení založených na účelnosti, ekonomičnosti a úspornosti vynaložených výdajů.
23. Pokud jde o výdaje související se zdravotní péčí, uvedl žalovaný, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích zahrnul do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 ZDP mimo jiné i výdaje vynaložené u obchodní společnosti Homolka Premium Care a.s., za čerpání programu ROYAL, který představuje individuální nadstandardní zdravotní péči. Žalobce byl správcem daně vyzván k doložení a prokázání využití těchto výdajů pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 ZDP. Žalobce i u těchto výdajů za nadstandardní zdravotní péči své důkazní břemeno neunesl, když setrval pouze u tvrzení založených na úspoře času a ekonomičnosti vynaložených výdajů.
24. Jak žalovaný uvedl, za daňově uznatelné výdaje se považují dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2. ZDP výdaje za pracovně lékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením (tj. podstoupení pracovní lékařské prohlídky), přičemž definice lékařské prohlídky je obsažena v ustanovení § 53 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaným bylo při tom zjištěno, že program ROYAL představuje individuální nadstandardní zdravotní péči (včetně např. osobního doprovodu personálem recepce, zajištění parkování na vyhrazeném parkovišti apod.), dospěl proto k závěru, že se nejedná o pracovně lékařskou službu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2. ZDP, ale o výdaje na osobní spotřebu žalobce dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) ZDP.

III.

Obsah správního spisu a posouzení žaloby.

25. Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“, nebo jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

26. Z obsahu správního spisu se podává a mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 vykázal příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona ve výši 1 569 741 Kč, ke kterým uplatnil výdaje ve výši 1 389 523 Kč. Vedle toho deklaroval příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu, a ostatní příjmy, k nimž rovněž uplatňoval výdaje.
27. V daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 žalobce deklaroval příjmy ze samostatné činnosti ve výši 1 600 046 Kč, ke kterým uplatnil výdaje ve výši 1 405 554 Kč a dále deklaroval příjmy z kapitálového majetku, z pronájmu, a ostatní příjmy, k nimž rovněž uplatňoval výdaje.
28. U žalobce byla dne 18. 11. 2015 zahájena daňová kontrola, neboť správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů týkajících se výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
29. Dle výzvy k doložení dokladů a prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016, č. j. X, byl žalobce vyzván, aby, mimo jiné, doložil výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona ve zdaňovacím období 2012 a to konkrétně:
 - zahrnuté položky na cesty MHD
 - kupón MHD (5 měsíců - senior) v hodnotě 964,90 Kč,
 - roční kupon MHD v hodnotě 4 166,70 Kč,
 - kupon MHD (čtvrtletní - senior) v hodnotě 578,95 Kč,
 - kupon MHD (čtvrtletní - senior) v hodnotě 578,95 Kč,
 - přerušení kuponu MHD v hodnotě 50 Kč,
 - kupon MHD (čtvrtletní senior) v hodnotě 578,95 Kč
 - celkem 6 918,47 Kč;
 - výdaje vynaložené na cesty do USA
 - datum 30. ledna 2012, částka 37 648 Kč, USA - cestovné, stravné 11. 1. až 23. 1. 2012,
 - datum 31. 3. 2012, částka 45 215 Kč, USA cestovné, stravné dne 10. 3. až 24. 3. 2012,
 - datum 3. 2. 2012, částka 16 739 Kč, letenka,
 - datum 30. 5. 2012, částka 21 581,46 Kč, USA - cestovné, stravné 8. 5. až 17. 5. 2012,
 - datum 15. 11. 2012 částka 53 000 0 19 Kč, USA - cestovné, stravné 19. 10. až 3. 11. 2012, celkem 174 202,46 Kč;
 - výdaje za zdravotnické služby
 - datum 20. 2. 2012, částka 19 499,22 Kč, Homolka Premium Care, 3x Royal,
 - datum 13. 11. 2012, částka 13 000 Kč, Homolka zdravotnické služby, 2x Royal,
 - celkem 32 499,22 Kč.
30. Dle téže výzvy k doložení dokladů a prokázání skutečností byl žalobce dále vyzván, aby, mimo jiné doložil, výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona ve zdaňovacím období 2013 a to konkrétně:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- výdaje za zdravotnické služby
datum 6. 2. 2013, částka 19 338,84 Kč, Homolka Premium Care, 3x Royal,
datum 6. 5. 2013, částka 6 446,28 Kč, Homolka zdravotnické služby, 1x Royal,
celkem 25 785,12 Kč;
 - výdaje vynaložené na cesty do USA, Holandska, Rakouska a Kanady
datum 17. 1. 2013, částka 14 181 Kč, USA 18. 2. až 4. 3. 2013, letenka,
datum 8. 3. 2013, částka 45 226 Kč, USA, Florida, Las Vegas – cestovné stravné, 18.
2. až 4. 3. 2013
datum 5. 4. 2013, částka 8 047 Kč, Amsterdam letenka,
datum 16. 4. 2013, částka 297 Kč, Amsterdam jízdné,
datum 17. 4. 2013, částka 5 202,17 Kč, Amsterdam ubytování,
datum 17. 4. 2013, částka 510 Kč, Amsterdam jízdné,
datum 2. 5. 2013, částka 17 322 Kč, USA letenka, 5. -19. 6. 2013,
datum 24. 6. 2013, částka 39 310 Kč, USA cestovné, stravné 5. -19. 6. 2013,
datum 8. 7. 2013, částka 27 104,57 Kč, Kanada letenka 5. – 14. 9. 2013,
datum 8. 7. 2013, částka 384 Kč, mýtné dálniční kupón Rakousko,
datum 11. 7. 2013, částka 264,30 Kč, mýtné Rakousko,
datum 27. 8. 2013, částka 1 818,08 Kč, parkování – letiště,
datum 17. 9. 2013, částka 1 735,44 Kč, parkování – letiště,
celkem 161 402,05 Kč;
 - zahrnuté položky na cesty MHD
kupón senior v hodnotě 573,94 Kč,
kupon MHD v hodnotě 4 130,60 Kč,
kupon (senior) v hodnotě 573,94 Kč,
celkem 5 287,48 Kč.
31. Za zdaňovací období 2012 šlo o příjmy ve výši 477 863 Kč. Správce daně zpochybnil výdaje na přepravu MHD ve výši 6 918,47 Kč, výdaje za zahraniční cesty ve výši 174 202, 46 Kč, výdaje za nadstandardní zdravotnické služby ve výši 32 499,22 Kč.
 32. Za zdaňovací období roku 2013 se jednalo o částku ve výši 477 863 Kč, což zahrnovalo výdaje za nadstandardní zdravotnické služby ve výši 25 718,12 Kč výdaje za zahraniční pracovní cesty ve výši 161 402,05 Kč a výdaje na přepravu MHD ve výši 5 278,48 Kč.
 33. K výzvě správce daně žalobce uvedl, že náklady na MHD zahrnují náklady na dopravu advokáta a advokátního koncipienta v rámci výkonu advokacie pro klienty a klientské věci na území hl. m. Prahy. Pokud jde o zahraniční cesty, uvedl, že má zahraniční klientelu, ale je primárně vázán povinností mlčenlivosti. Výdaje na zdravotní péči sloužily k úspoře času, kdy vzhledem ke svému zdravotnímu stavu by žalobce při běžném čerpání zdravotní péče vynaložil podstatně více času a nemohl by tak vykonávat advokacii.
 34. Podle úředního záznamu o průběhu daňové kontroly ze dne 12. 5. 2016, č. j. X, správce daně ohledně výdajů týkajících se používání MHD ve zdaňovacím období roku 2012 vyšel ze zjištění, že žalobce doložil pracovní smlouvu, ze které vyplynulo, že jako advokátní koncipient je u něj zaměstnaná Mgr. M. S., ročník X. Jelikož tato osoba byla v roce 2012 důchodovém věku, správce daně z toho dovodil, že seniorské kupony MHD byly

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nakupovány pro ni. S odkazem na § 24 odst. 2 písm z) ZDP, může být uznán jako daňový výdaj zaměstnavatele náklad na dopravu zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání. Zákon však stanovuje podmínku, že se musí jednat o přepravu zajišťovanou zaměstnavatelem dopravními prostředky pro přepravu 10 a více osob. V případě poskytnutí kuponu na MHD se nejedná o zajištění dopravy zaměstnanců a dopravní podnik hlavního města Prahy není ani smluvním přepravcem daňového subjektu. Poskytnutí kuponu je v tomto případě neuznatelným výdajem a současně na straně zaměstnance se jedná o zdanitelný příjem ve smyslu § 6 odst. 3 zákona.

35. Správce daně dále konstatoval, že při využití kuponu MHD nelze stanovit míru jeho využití pro účely pracovněprávního vztahu uzavřeného se zaměstnavatelem a pro svoji osobní potřebu. Zákoník práce, který stanovuje způsoby náhrad cestovních výdajů, umožňuje podle § 182 cestovní náhrady paušalizovat. Při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, popřípadě při jejím stanovení vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů tohoto zaměstnance. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci.
36. Správce daně dále uvedl, že rovněž pro žalobce jako daňový subjekt (který zakoupil roční kupon MHD) platí, že výdaje na dopravu hromadnými dopravními prostředky může uplatnit v prokázané výši, což při využití kuponu MHD prokázat nelze. Správce daně proto uzavřel, že základ daně bude zvýšen o částku 6 918,47 Kč, po zaokrouhlení 6 918 Kč.
37. Shodný závěr byl pak učiněn rovněž v případě výdajů za kupony MHD ve zdaňovacím období roku 2013, kdy správce daně konstatoval, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal, že výdaje za kupony MHD v celkové výši 5 278,48 Kč, po zaokrouhlení 5 278 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona a proto bude základ daně o uvedenou částku zvýšen.
38. Pokud jde o výdaje na zahraniční cesty ve zdaňovacím období roku 2012, správce daně nezpochybnil povinnost mlčenlivosti, která je žalobci jako advokátovi uložena podle zákona č. 85/1996 Sb., zákon o advokacii, poukázal však na novelu provedenou zákonem č. 210/1999 Sb. s tím, že advokát je povinen utajit před příslušným správcem daně pouze údaje o povaze věci, ve které poskytuje právní služby. Jak uvedl, po žalobci nepožadoval sdělení předmětu věci, ve které své klienty zastupoval, avšak vyzval žalobce k doložení jakýchkoliv důkazních prostředků, na základě kterých by žalobce prokázal, že uskutečněné pracovní cesty souvisely s jeho advokátní činností a vynaložené výdaje na ně byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona.
39. Správce daně poukázal na skutečnost, že ve vydaných fakturách za zdaňovací období roku 2012 nebyly žádné faktury vydané pro zahraničního klienta. Pouze do příjmů podle § 10 zákona žalobce fakturoval provize společnosti Freemont Dubai, Arabské emiráty. Správce daně nezpochybnil skutečnost, že se cesty uskutečnily, avšak dospěl k závěru, že důkazní prostředky žalobce nepředložil, a proto uplatněné výdaje na cesty do USA označil za daňově neuznatelné, s tím, že žalobci byl zvýšen základ daně po zaokrouhlení na částku 174 220 Kč.
40. Shodný závěr učinil správce daně i v případě zdaňovacího období roku 2013. Poukázal na skutečnost, že ve vydaných fakturách za zdaňovací období roku 2013 nebyly žádné faktury vydané pro zahraničního klienta. Pouze do příjmů podle § 10 zákona žalobce fakturoval

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

provize společnosti Freemont Dubai, Arabské emiráty. Správce daně nezpochybnil skutečnost, že se cesty uskutečnily, avšak dospěl k závěru, že důkazní prostředky žalobce nepředložil, a proto uplatněné výdaje na cesty do USA označil za daňově neuznatelné, s tím, že žalobci byl zvýšen základ daně po zaokrouhlení na částku 161 402 Kč.

41. Pokud jde o výdaje na zdravotní péči, správce daně uvedl, že výdaje na pracovně lékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) bod 2 ZDP, a to při splnění zákonem stanovených podmínek. Jedná se o pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy [§ 18 odst. 1 písm. a) zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu] a nehrazené zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovená zvláštními předpisy. Je sem zahrnuta též ambulantní péče, kterou zajišťují praktičtí a odborní lékaři v jednotlivých ordinacích a sdružených ambulancích zařízení. Jak správce daně dále uvedl, dle webových stránek nemocnice na Homolce se jedná o výdaj za nadstandardní péči. Není prokázáno, na kolik a které osoby se program vztahuje. Správce daně dospěl k závěru, že uplatnění těchto výdajů nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely a z tohoto důvodu rozhodl, že základ daně bude zvýšen o částku 32 499 Kč.
42. Obdobný závěr učinil rovněž za zdaňovací období roku 2013. Správce daně uvedl, že výdaje uplatněné žalobcem jsou výdaje za nadstandardní péči. Nejen proto, že se jednalo o nadstandardní péči, ale i z důvodů, že nebylo prokázáno, nakolik a na které osoby se program vztahuje, správce daně posoudil výdaje ve výši 25 718, 12 Kč za výdaj pro osobní potřebu žalobce. Uplatnění takových výdajů nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely vzhledem k § 25 odst. 1 písm. u) zákona. Po zaokrouhlení proto zvýšil základ daně o částku 25 785 Kč.
43. S kontrolním zjištěním správce daně byl žalobce seznámen dne 19. 5. 2016. Současně mu byla stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření.
44. Žalobce v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění uvedl, pokud jde o náklady na dopravu pro cestování MHD v rámci výkonu advokacie pro žalobce a jeho koncipienta, že z hlediska častého využití MHD při výkonu advokacie především pro krátké vzdálenosti v centru Prahy (tj. docházky do sídla soudů, orgánů státní správy, Parlamentu České republiky, klientů advokáta, pracovní schůzky s klienty) je nerentabilní využívat služební vozidlo, například z důvodů výše parkovného nebo v případě dopravních špiček. Vzhledem k účetní nákladnosti (dodavatelé účetních služeb zpravidla účtují odměnu podle jednotlivých položek bez ohledu na jejich výši) vykazování jednotlivých jízd (většinou by se jednalo o jednotlivé jízdenky MHD v hodnotě 24 nebo 32 Kč) je jednoznačně a objektivně úspornější formou vykazování těchto cestovních výdajů jejich paušalizování formou nákupu předplatných kuponů Dopravního podniku hlavního města Prahy.
45. Žalobce je veden při své výdělečné činnosti zásadou ziskovosti, což při porovnání celkových nákladů na účtování po jednotlivých jízdách - účetních položkách a nákladů na jejich účtování a proti tomu zvolenému paušalizování formou předplatných kuponů jednoznačně vychází ve prospěch metody použité žalobcem. Žalobce dále poukázal na to, že metoda paušalizace nákladů je rovněž využívána při účtování ze strany žalobce, jakož i v advokátním tarifu.
46. Dále žalobce uvedl, že správce daně učinil nesprávný závěr o tom, že nemá zahraniční klienty. K tomu žalobce uvedl, že má mnoho zahraničních klientů především v Severní

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Americ, neboť se především v počátku své praxe prioritně zabýval restitucemi majetku klientů, popřípadě následně správou jejich majetku.

47. V naprosté většině případů se jedná o mnohaleté vzájemné vztahy advokát - klient, kdy účtování probíhá nepravidelně. Při pracovních cestách dochází ze strany advokáta k jednání s klienty, či v jejich zájmu, a proto se z hlediska daňového subjektu jedná o účelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Vzhledem k charakteru a povaze advokacie, a to i v dané souvislosti výkonu advokacie v anglosaském právním prostředí by bylo naprosto nemožné a pro advokáta likvidující odhalit identitu jeho klientely, kde lze následně důvodně očekávat snahu správce daně kontaktovat daného klienta.
48. Dále žalobce uvedl, že mimo vykázaných zahraničních pracovních cest v průběhu roku vykonává i řadu soukromých cest, které do výdajů nezahrnuje; k tomuto tvrzení přiložil údaje o některých soukromých leteckých cestách.
49. Pokud jde o náklady na zdravotnické služby, žalobce uvedl, že vzhledem k věku a objektivně se zhoršujícím zdravotním stavu přistoupil k uzavření smlouvy s poskytovatelem zdravotní péče, jedná se o služby cílené na všechna vyšetření preventivní nebo v průběhu roku vyvolaná, která se koncentrují do nejkratšího možného časového úseku do jedné nemocnice. Žalobce tak dosáhl zásadní časové úspory, kterou může využít k výkonu svojí hlavní činnosti místo neefektivního jednotlivého objednávání a docházení na různě rozmístěná lékařská pracoviště. Žalobce si sjednal čerpání dané služby na konkrétní časové období, neboť dlouhodobé čerpání po celý rok by bylo zbytečně vysokým nákladem. Z poměru vynaloženého - posuzovaného výdaje, dosažené časové úspory a dosahovaných tržeb jde o objektivně přínosný výdaj, který mimo jiné zvyšuje výkonnost žalobce.
50. Vzhledem k tomu, že podle výsledků daňové kontroly byly sporné i další položky daňového priznání žalobce v rozhodném zdaňovacím období, k nimž se žalobce rovněž vyjadřoval a předkládal doklady, správce daně následně kontrolní zjištění několikrát změnil
51. V rámci čtvrté změny kontrolního zjištění správce daně přihlédl k doloženým důkazním prostředkům a k podanému vysvětlení, konkrétně k faktuře číslo 6/2012 na částku 97 500 Kč a faktuře číslo 072017 na částku 22 910 Kč a smlouvy o správě majetku uzavřené dne 3. 1. 2005. Uvedené listiny správce daně osvědčil jako důkazní prostředky pro zdaňovací období roku 2013 a přijal je jako důkaz o zahraniční pracovní cestě vykonané žalobcem 18. 2. až 4. 3. 2013 na Floridu a 5. až 14. 9. 2013 do Kanady. Za prokázaný výdaj vzal částku 72 331 Kč, za daňově neuznatelné výdaje stanovil náklady na zahraniční cesty ve výši 89 071 Kč.
52. Se žalobcem byla následně projednána zpráva o daňové kontrole dne 6. 9. 2017.
53. Správce daně poté vydal dodatečné platební výměry č. j. X a č. j. X ze dne 21. 9. 2017.
54. Žalobce podal proti vydaným dodatečným platebním výměrům odvolání. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. X (zdaňovací období roku 2012) bylo zamítnuto.
55. O odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. X (zdaňovací období roku 2013) rozhodl správce daně podle § 113 odst. 1 písm. a) zákona daňového řádu tak, že podanému odvolání částečně vyhověl a napadený dodatečný platební výměr číslo 2 změnil; správce daně přihlédl dodatečně k výdajům ve výši 14 081 Kč, které žalobce vynaložil za

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

letenku na pracovní cestu do USA Florida- Las Vegas, uskutečněnou ve dnech 18. 2. až 4. 3. 2013, ve zbytku pak odvolání zamítl.

56. Jak se podává z odůvodnění uvedeného rozhodnutí, správce daně dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že se o pracovní cestu jednalo a výdaje za letenku, které byly účtovány samostatně, jsou součástí celkově vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona. U ostatních cest do USA, Holandska, Rakouska a Kanady správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že se jedná o pracovní cesty uskutečněné a související s výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a v dalším odvolání nevyhověl.
57. Městský soud v Praze z obsahu správního spisu ověřil, že žalobce doložil existenci zahraniční klientely listinnými důkazy – konkrétně se jednalo o smlouvu o správě majetku uzavřenou dne 3. 1. 2005 s panem J. G. žijícím v Kanadě, fakturou č. 6/2012 vystavenou dne 9. 1. 2012, již fakturoval částku 97 500 Kč ve věci řešení právního sporu paní MUDr. G. N. žijící v Kanadě a fakturou č. 072017 vystavenou dne 16. 1. 2017 s uvedením data uskutečnění zdanitelného plnění 12. 1. 2017, již fakturoval částku 22 910 Kč panu J. N., žijícímu na Floridě v USA za poskytování právních služeb v letech 2013 až 2016.
58. K samotným žalobním námitkám nezbyvá městskému soudu, než v prvé řadě konstatovat, že žalobce opakuje námitky vznesené již proti kontrolnímu zjištění a znovu uplatněné v podaných odvoláních, aniž by v rámci žalobní argumentace uplatnil další konkrétní tvrzení, jimiž by zpochybňoval správnost a zákonnost napadených rozhodnutí. Městský soud se tak mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
59. Podle § 24 odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 (právní úprava byla shodná i v roce 2012), *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
60. Judikatura Nejvyššího správního soudu citované zákonné ustanovení tradičně vykládá tak, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat pouze takové výdaje, které daňový poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období a 4) pouze takové, u kterých to zákon stanoví. Posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je závislé na tom, zda byly vynaloženy v souvislosti s podnikáním daňového subjektu a jeho dosaženým příjmem. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje a jeho účelu zásadně nese

daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70).

61. K výdajům na zdravotní péči u společnosti Homolka Premium Care se soud ztotožňuje se závěry žalovaného a to ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím. Vynaložené částky nemají povahu daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP.
62. Podle § 24 odst. 2 písm. j) zákona, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy.*
63. Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, který byl s účinností od 1. 4. 2012 zrušen zákonem č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování; specifikuje preventivní péči v § 2 odst. 2 písm. a): Účelem preventivní péče je včasné vyhledávání faktorů, které jsou v příčinné souvislosti se vznikem nemoci nebo zhoršením zdravotního stavu, a provádění opatření směřujících k odstraňování nebo minimalizaci vlivu těchto faktorů a předcházení jejich vzniku. Zákon č. 375/2011 Sb., s účinností od 1. 4. 2012 slova „závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče“ nahradil slovy „pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb“.
64. Podle § 53 odst. 7 zákona č. 372/2011 Sb., *pracovnělékařské služby jsou zdravotní služby preventivní, jejichž součástí je hodnocení vlivu pracovní činnosti, pracovního prostředí a pracovních podmínek na zdraví, provádění pracovnělékařských prohlídek, které jsou preventivními prohlídkami, a hodnocení zdravotního stavu za účelem posuzování zdravotní způsobilosti k práci, poradenství zaměřené na ochranu zdraví při práci a ochranu před pracovními úrazy, nemocemi z povolání a nemocemi souvisejícími s prací, školení v poskytování první pomoci a pravidelný dohled na pracovištích a nad výkonem práce.*
65. Druhy pracovnělékařských prohlídek a další podrobnosti pro jejich poskytování stanoví vyhláška č. 79/2013 Sb. Tento prováděcí právní předpis rozlišuje vstupní prohlídku, periodickou prohlídku, mimořádnou prohlídku, výstupní prohlídku a následnou prohlídku. Vstupní prohlídka, periodická prohlídka a mimořádná prohlídka mají preventivní charakter a provádějí se za účelem posouzení zdravotní způsobilosti zaměstnance a jejich výstupem je lékařský posudek o zdravotní způsobilosti k práci.
66. Městský soud do jisté míry chápe argumentaci žalobce. Za situace, kdy pociťoval zdravotní obtíže, upřednostnil hrazené služby zdravotnického zařízení, které mu umožnily absolvovat lékařská vyšetření na jednom místě a v konkrétním čase, což nepochybně pro žalobce znamenalo úsporu času, oproti běžným lékařským vyšetřením. Jak však městský soud konstatoval, ne každý výdaj je z daňového hlediska uznatelný. Žalobce v podané žalobě netvrdí a ani nedokládá, že náklady na absolvovaná vyšetření vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a současně nejde o pracovnělékařskou prohlídku, kterou citované zákonné ustanovení zahrnuje mezi daňově uznatelné výdaje.
67. Správný je závěr žalovaného, že náklady na zdravotní péči u společnosti Homolka Premium Care jsou výdaji na osobní potřebu poplatníka ve smyslu § 25 odst. 1 písm. u) ZDP.

68. Městský soud v Praze se rovněž ztotožňuje se závěry obou napadených rozhodnutí ve vztahu k nákladům na zakoupené kupóny MHD.
69. Podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů,5) pokud není dále stanoveno jinak, přitom*
- 1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem23d) zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,*
 - 2. zvýšené stravovací výdaje (stravné)5b) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, zahraniční stravné a kapesné při zahraničních pracovních cestách pro poplatníky s příjmy podle § 7, a to maximálně do výše náhrad vymezených pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání,*
 - 3. na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem23d) nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka ve výši sazby základní náhrady , a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a), a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.5) Na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem,23d) které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, nebo bylo u poplatníka předmětem finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci a nájemné (jeho část) uplatnil (uplatňuje) jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a u silničního motorového vozidla vypůjčeného23e) ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru5c), který je účinný v době konání cesty. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu. U nákladních automobilů a autobusů se použije sazba základní náhrady pro osobní silniční motorová vozidla23d), a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a),*
 - 4. na dopravu silničním motorovým vozidlem23d) zahrnutým do obchodního majetku poplatníka nebo v nájmu v prokázané výši a ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty5) u zahraničních pracovních cest, při kterých výdaje (náklady) na pohonné hmoty nelze prokázat, a to s použitím tuzemských cen pohonných hmot platných v době použití vozidla,*
70. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že zakoupení ročního předplatného na jízdné pražskou hromadnou dopravou, nesplňuje zákonem stanovené podmínky daňově uznatelného výdaje.
71. Jak správně argumentuje žalovaný, nelze odlišit, kdy byl kupón používán k soukromé a kdy ke služební cestě žalobce. Není sporu o tom, že žalobce, jako advokát sídlící v Praze, k cestám na úřady státní správy, k soudním jednáním, ke schůzkám s klienty apod. mohl městskou hromadnou dopravu využívat spíše než osobní automobil, pokud by však měly být tyto náklady zahrnuty do výdajů žalobce a snížit daňový základ, musely by být jednotlivě evidovány a dokládány, ke konkrétním pracovním cestám žalobce. Argument, že z hlediska vedení účetnictví by se jednalo o neekonomický postup z hlediska zákonných podmínek pro uplatnění výdaje v přiznání k dani z příjmu (viz bod 60 rozsudku) neobstojí.

72. Žalobce rovněž uplatnil výdaj za zakoupené seniorské jízdné, aniž by v podané žalobě jakkoli specifikoval, z jakých důvodů byl tento náklad uplatněn jako daňově uznatelný. Správce daně a žalovaný vychází ze skutkových zjištění, podle kterých žalobce zaměstnával advokátní koncipientku důchodového věku, a dovozují, že kupón byl zakoupen pro její potřeby.
73. Podle § 24 odst. 2 písm. zu) zákona, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také motivační příspěvek poskytnutý na základě smluvního vztahu žákovi nebo studentovi připravujícímu se pro poplatníka na výkon profese, a to do výše 5 000 Kč měsíčně, v případě studenta vysoké školy do výše 10 000 Kč měsíčně; motivačním příspěvkem se pro účely tohoto zákona rozumí stipendium, příspěvek na stravování, ubytování, vzdělávání ve vzdělávacích zařízeních související s budoucím výkonem profese, jízdné v prostředcích hromadné dopravy do místa vzdělávání a na pořízení osobních ochranných prostředků a pomůcek poskytovaných nad rámec zvláštních právních předpisů* (zvýrazněno soudem).
74. Jak vidno, zákon umožňuje poplatníkovi snížit svůj daňový základ o částku představující motivační příspěvek, který může mít i povahu kupónu MHD, stanoví však striktní podmínky. Musí jít o příspěvek poskytnutý žákovi nebo studentovi, který se pro poplatníka připravuje na výkon profese. Advokátní koncipient se nepochybně na výkon profese připravuje, žalobce však netvrdí a nijak neprokazuje, že by jeho zaměstnankyně byla studentkou. Vynaložené náklady na seniorské kupóny MHD nesplňují podmínky stanovené v § 24 odst. ZDP v žádném z kontrolovaných zdaňovacích období.
75. Žalobce dále uplatnil náklady na zahraniční pracovní cesty a v podané žalobě argumentuje tím, že správci daně doložil vykonané soukromé pracovní cesty, které tím od pracovních oddělil. Odvolal se na povinnost mlčenlivosti advokáta vůči klientovi a zdůraznil, že ne každá cesta, byť pracovní přinese zároveň ekonomický profit. Napadená rozhodnutí označil za nepřezkoumatelná.
76. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č.j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz).
77. Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č.j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č.j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č.j. 6A 63/93-22).
78. Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými

důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č.j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).

79. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jeho tvrzením, že má zahraniční klientelu, přičemž se jedná i o osobu (osoby) s vícero domicily v různých státech a z napadeného rozhodnutí nelze seznat, z jakého důvodu správce daně některé zahraniční cesty žalobce za pracovní uznal a jiné nikoli.
80. I zde je třeba žalobci vytknout vágnost vznesené námitky, neboť odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1 a č. 2 měla právě ve vztahu k zahraničním cestám žalobce rozdílné procesní vyústění a v každém ze zdaňovacích období učinil správce daně jinou úvahu.
81. V daném případě městský soud po prostudování žalobou napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že žalovaný v otázce této námitky reagoval dostatečně na argumenty žalobce uvedené v jeho odvoláních.
82. Co se týče přínosu zahraničních cest, městský soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, uvedl: *„[p]odmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.*
83. Ve svém rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73, pak Nejvyšší správní soud uvádí: *„[z] ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.*
84. Pokud žalobce podnikl pracovní zahraniční cestu, která však ať již z jakýchkoli důvodů nepřinesla očekávaný zisk, nejsou tím ještě vynaložené náklady na její uskutečnění vyloučeny z definice daňově uznatelných výdajů, bylo však na žalobci, aby uvedením konkrétních, právně významných skutečností a jejich doložení relevantními důkazy prokázal, že cestovní výdaje byly v přímé souvislosti s očekávaným příjmem žalobce.
85. K námitce povinnosti mlčenlivosti soud předně konstatuje, že podle § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, *povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje.*

86. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že žalobce se v průběhu daňové kontroly nemůže s úspěchem dovolat povinnosti mlčenlivosti uložené zákonem a bez dalšího odeprít správci daně daňovou evidenci.
87. I advokáta jako daňového poplatníka tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní a neuneseli je, bude nutným vyústěním dodatečné vyměření daně ze strany správce daně.
88. Důkazní břemeno v daňovém řízení je předmětem bohaté judikatury správních soudů. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36.).
89. Z novější judikatury je pak na místě citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, zde Nejvyšší správní soud uvádí: *„[d]aňový subjekt splní důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svými evidencemi, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence nevěrohodné, nesprávné, neúplné nebo neprůkazné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností evidence, i když na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně proto uzavřel, že předložená evidence je neúplná a nedostatečná, jelikož stěžovatelka nepředložila řádně vedené dodatkové evidence, ale jen spoustu neověřitelných tvrzení o tom, jak zboží nakupovala a prodávala.*

Unesli-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, GOBE, část III.B. a zde cit. judikaturu), bylo na stěžovatelce, aby prokázala soulad jí vedených evidencí se skutečností. Mohla např. – i přes nedostatek některé z dílčích doplňkových evidencí – setrvat na původních tvrzeních a jinak doložit, že přes vzniklé pochyby je hospodaření průkazné. Mohla také korigovat původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, odrážející existenci pochyb o souladu evidence se skutečností, a tato revidovaná tvrzení náležitě prokázat.

NSS v této souvislosti připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém

stavu. Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.“

90. Za zdaňovací období roku 2012 žalobce vykázal výdaje v celkové výši celkem 174 202,46 Kč na zahraniční pracovní cesty do USA, uskutečněné ve dnech 11. 1. až 23. 1. 2012, 10. 3. až 24. 3. 2012, 8. 5. až 17. 5. 2012, a 19. 10. až 3. 11. 2012.
91. Správce daně a po něm žalovaný nevzali za prokázané, že žalobce unesl důkazní břemeno, pokud jde o uvedené výdaje. Žalobce nepředložil žádné relevantní důkazy, jímž by bylo prokázáno, že uvedené zahraniční cesty v roce 2012 skutečně podnikl v příčinné souvislosti se svým podnikáním, za účelem dosažení zisku. Vydaná faktura č. 6/2012 na částku 97 500 Kč za právní zastoupení byla adresována paní Novákové, bydlící v Kanadě, kam však zahraniční cestu nepodnikl. Žalobce doložil zahraniční cesty, které v uvedený rok vykonal soukromě, tím však svou důkazní povinnost nesplnil.
92. Žalovaný nepochybil, pokud podané odvolání zamítl a částku 174 202,46 Kč z daňově uznatelných výdajů vyloučil.
93. Za zdaňovací období roku 2013 žalobce vykázal výdaje v celkové výši 161 402,05 Kč na zahraniční pracovní cesty a to ve dnech 18. 2. až 4. 3. 2013 do USA, ve dnech 18. 2. až 4. 3. 2013 do USA, konkrétně na Floridu a do Las Vegas, dále za letenku, jízdné a ubytování v Amsterdamu, za cestu ve dnech 5. – 19. 6. 2013 do USA, ve dnech 5. – 14. 9. 2013 do Kanady a za mýtné a dálniční kupón v Rakousku.
94. Žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutí správce daně, který k odvolání žalobce částečně zrušil dodatečný platební výměr č. 2 a částku ve výši 72 330,57 Kč zahrnul do daňově uznatelných nákladů. Jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný vzal za správný závěr správce daně, že doložením faktury č. 6/2012, faktury č. 7/2017 a smlouvy o správě majetku ze dne 3. 1. 2005 žalobce osvědčil, že má klienty v Kanadě, v USA na Floridě a proto náklady na služební cesty na Floridu a do Kanady připustil jako daňově uznatelné výdaje. Důkazní břemeno žalobce podle závěrů žalovaného neunesl ve vztahu k cestám do Holandska a Rakouska.
95. Závěry žalovaného mají oporu ve skutkových zjištěních, provedenému hodnocení důkazů a z nich vyplývajícím skutkovým a právním závěrům žalovaného není co vytknout, přičemž úvaha, kterou žalovaný učinil je z obsahu napadeného rozhodnutí zjevná.
96. Městský soud v Praze se ztotožňuje se závěry žalovaného. Pokud jde o výdaje ve výši 89 071 Kč, žalovaný neplnil svou povinnost tvrzení, že se jednalo o výdaje nutné k dosažení a udržení jeho příjmů a neunesl v tomto směru důkazní břemeno.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

97. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že obě rozhodnutí žalovaného, kterým byla odvolání žalobce zamítnuta, byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
98. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 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 nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližze 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.

Praha, 30. srpen 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

