

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **MUDr. Z. S.**, zastoupen Mgr. Karlem Borkovcem, advokátem, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2014, č. j. 1301/14/5000-14103-701743, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 15 Af 16/2014 - 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) ze dne 31. 1. 2017, č. j. 15 Af 16/2014 - 60 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2014, č. j. 1301/14/5000-14103-701743 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, č.j. 22406/13/2509-05302-500384, vydané Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně; toto rozhodnutí bylo změněno tak, že dodatečně vyměřená daň se zvyšuje z částky 150.855 Kč na částku 151.785 Kč, a sdělená výše penále z dodatečně vyměřené daně se zvyšuje z částky 30 171 Kč na částku 30.357 Kč. Žalovaný popsal, že v červenci 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, přičemž zmínil, k jakým závěrům stran uznatelnosti jednotlivých výdajů jako daňových správce daně dospěl. Správce daně na základě zprávy o kontrole vystavil dne 22. 12. 2010 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období, jímž byl žalobci dodatečně stanoven vyšší základ daně, doměřena daň a předepsáno penále. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Správce daně o tomto odvolání rozhodl dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím ze dne 26. 7. 2012, kterým tomuto odvolání částečně vyhověl. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce rovněž odvolal a o tomto odvolání opět rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 23. 1. 2013, jímž tomuto odvolání částečně vyhověl. Taktéž proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

[3] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce jednak neprokázal oprávněnost výdajů za telefonní služby kdy uplatňoval výdaje související s provozem jedné pevné linky a šesti mobilních linek, a dále neprokázal oprávněnost odečtu hodnoty daru od základu daně u poskytnutého Sportovnímu klubu Krč. Vedle toho dospěl také k závěru, že, že žalobce nesprávně uplatnil odečet zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění a proto musel změnit prvostupňové rozhodnutí.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 25. 3. 2014 ke krajskému soudu, v níž popsal průběh předmětného daňového řízení. Namítal, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné, zmatečné a nepřezkoumatelné. Napadeným rozhodnutím byla zvýšena doměřená daň, přičemž základ daně dodatečně stanovený předcházejícím rozhodnutím správce daně zůstal beze změny. Žalovaný rovněž pochybil, pokud nezjišťoval dílčí základy daně. Postup správce daně nadto není řádně v napadeném rozhodnutí odůvodněn. Měl za to, že předložil dostatek důkazů k prokázání svých tvrzení, avšak správce daně na to řádně nereagoval a nešetřil tím jeho práva, když upřednostnil fiskální zájmy. Zmatečnost celé věci podle žalobce podtrhuje to, že byla vydána tři rozhodnutí o odvolání.

[5] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** popsal obsah daňového spisu a průběhu daňového řízení. K samotnému množství rozhodnutí o odvolání soud odkázal na ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého může o odvolání rozhodnout správce daně sám, pokud mu vyhoví aspoň částečně a jsou splněny tam uvedené podmínky. Takto bylo v projednávané věci postupováno, když prvostupňový orgán rozhodl o dvou odvoláních, ve kterých žalobce uvedl dodatečné relevantní informace. Podle soudu jednotlivá rozhodnutí na sebe navazují a postup finančních orgánů je z odůvodnění těchto rozhodnutí zřejmý. Jednotlivá rozhodnutí přitom nelze posuzovat izolovaně, neboť tvoří jeden celek. Soud dále vysvětlil, že dodatečný platební výměr a

navazující rozhodnutí se zabývají rozdílem mezi nově stanoveným základem daně (daní) a základem daně (daní) uvedeným v daňovém přiznání. Vlastní postup správce daně při doměření daně je patrný ze zprávy o daňové kontrole. Správnost tohoto postupu mohl žalobce ověřit tím, že do výpočtu obsaženého v předmětné zprávě dosadí číselné hodnoty uvedené v jednotlivých rozhodnutích o odvolání tak, jak se postupně měnily vlivem toho, že žalobce postupně odkládal další dokumenty, jimiž prokázal uznatelnost některých dříve neuznaných výdajů a jím samotným nesprávně započtený příjem z prodeje vozidla. Finanční orgány náležitě vysvětlily své závěry o nemožnosti uznat některé výdaje jako daňové, neboť žalobce neuvedl na podporu svých tvrzení žádný relevantní důkaz a neobhájil tak užívání více mobilních telefonních linek a dobíjecích kupónů. Daňové orgány se rovněž dostatečně zabývaly daňovou uznatelností daru sportovnímu klubu, když dospěly k závěru, že se jednalo o zneužití práva, neboť prostřednictvím klubu docházelo i k uspokojování soukromých potřeb žalobce a jeho rodiny. Soud pak vysvětlil, že zjištěný základ daně uvedený v rozhodnutí správce daně odpovídá jen zjištěnému rozdílu, tudíž vlastní daň nelze vypočíst z tohoto údaje, ale je nutné vyjít i z údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání, a provést celý navazující výpočet (celý základ daně, od kterého se odečtou nezdanitelné části základu daně, se následně zaokrouhlí a z tohoto výsledku se vypočte vlastní daň, od které se odečtou slevy na dani). Výsledná daň se nakonec porovná s daní po odečtení slev uvedenou v daňovém přiznání a jejich rozdíl představuje doměřenou daň. Doměřená daň proto nemusí odpovídat 15% z dodatečně stanoveného základu daně. Soud přitom z obsahu daňového spisu ověřil, že předmětný výpočet byl proveden správně. Finanční orgány přitom rozlišovaly dílčí základy daně podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a podle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů. Postup a závěry finančních orgánů jasně vyplývá z obsahu zprávy o daňové kontrole a z následných postupů, kdy reagovaly na nová tvrzení žalobce. Celkový základ daně za toto zdaňovací období byl podstatným způsobem ovlivněn i tím, že žalobce změnil způsob uplatňování výdajů dle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, přičemž mu vznikla povinnost rozpustit vytvořenou rezervu na opravy ve výši 1.750.000 Kč, což vedlo k nárůstu dílčího základu daně o 875.000 Kč (tj. ½ rezervy, neboť žalobci náleží jen ½ pronajímané nemovitosti). Soud se dále nemohl vyjádřit k tomu, že správce daně podle žalobce rozporoval výdaje jen ve výši 147.581,80 Kč, neboť není zřejmé, kterých výdajů se tato částka týká. Soud rovněž souhlasil se závěry finančních orgánů ohledně neuznatelnosti výdajů za telefonní služby a daru poskytnutého sportovnímu klubu, zvláště když žalobce v tomto směru ničeho konkrétního neuváděl. Vlastní tvrzení žalobce nemohl prokazovat jen na základě svého dalšího tvrzení, zvláště když měl dostatek prostoru svá tvrzení prokázat jinými důkazními prostředky. Soud s ohledem na provedení dokazování přisvědčil tomu, že nezbytnost užívání telefonických přístrojů nevypovídá ničeho o výši výdajů spojených s podnikatelskou činností žalobce, zvláště když daňové orgány část výdajů za tyto služby jako daňové uznaly. Stejně tak dar sportovnímu klubu nelze výdajově uznat, neboť značný počet jeho členů byli zároveň příslušníci rodiny žalobce, a čerpání prostředků sportovním klubem, jehož byl žalobce předsedou, nesledovalo zásadně veřejný prospěch, ale prospěch vlastní, když mířilo na rekreační pobyty rodinných příslušníků žalobce.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasil se závěrem soudu, že postup daňových orgánů je patrný ze zprávy o daňové kontrole, jelikož soud přehlédl, že v dané věci byla vydána celkem 4 rozhodnutí (platební výměr, 2 autoremedurní rozhodnutí a konečné rozhodnutí odvolacího orgánu), přičemž zpráva o daňové kontrole byla vydána ve vztahu k prvnímu rozhodnutí. Závěry soudu jsou rozporné, neboť se soud na jedné straně dovolává zprávy o daňové kontrole, a na druhé straně tvrdí, že postup správce je částečně rovněž popsán v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí neobsahuje stanovení základu daně. Nadto bylo podle názoru stěžovatele vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a to k újmě daňového poplatníka, jelikož jeho prostřednictvím došlo ke zvýšení daňové povinnosti. Napadené rozhodnutí stěžovatel považuje za nezákonné i proto, že jím došlo ke zhoršení postavení stěžovatele. Soud se rovněž nedostatečně zabýval daňovou uznatelností daru ve prospěch sportovního klubu, neboť jen přejal závěry daňových orgánů. Nikdo se rovněž nezabýval tím, že byly nezákonně odmítnuty důkazy stěžovatele, aniž by správce daně prokázal důvodnost svých pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů daňového subjektu. Soud se dále nedostatečně zabýval námitkou stěžovatele, že bylo z jeho strany dostatečně prokázáno použití telefonních služeb a internetu k výkonu podnikatelské činnosti. Setrval na námitce, že ze zjištěného základu daně 945.683 Kč je možno doměřit daň v maximální výši 141.852,45 Kč, avšak daňové orgány stěžovateli vyměřily daň daleko vyšší – ani touto otázkou se soud dostatečně nezabýval. Správce daně rovněž nerozlišoval, že bylo nutné zjistit dva dílčí základy daně. Poukázal dále na to, že daňový základ uvedený v jeho daňovém přiznání činil částku 690.402 Kč, po odečtu nezdanitelných částek pak 622.400 Kč; správce daně však zjistil základ daně ve výši 945.683 Kč, tedy o 323.283 Kč vyšší, a to za situace, kdy rozporoval výdaje pouze v celkové částce 147.581,80 Kč. Měl za to, že daňové orgány porušily jeho procesní práva, protože upřednostnily při stanovení daně hledisko fiskální, zvláště když pouze odmítaly důkazní návrhy předložené stěžovatelem. Podle názoru stěžovatele měly být výdaje za telefon jako daňové uznány, neboť je zřejmé, že tyto výdaje souvisely s jeho podnikáním. Rovněž ve vztahu k předmětnému daru stěžovatel podle svého názoru předložil všechny relevantní důkazní prostředky. Nelze po stěžovateli požadovat, aby prokázal způsob použití konkrétních výdajů pro jednotlivé členy sportovního klubu, zvláště když příjemcem daru je sportovní klub jako celek. V neposlední řadě nesouhlasil s tím, že v dané věci byla vydána 3 rozhodnutí o odvolání.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 4. 2017 uvedl, že ve vztahu ke stěžovatelem uplatněné argumentaci v kasační stížnosti musí odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření žalobě a na napadený rozsudek. Jednotlivá rozhodnutí vydaná v dané věci nelze vnímat izolovaně, ale ve vzájemné souvislosti, zvláště když vydání tolika rozhodnutí má původ v procesním postupu stěžovatele. Napadený rozsudek považoval za plně přezkoumatelný. Nebylo nutné, aby žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí znovu uvedl základ daně, neboť tento údaj byl obsažen v předchozím rozhodnutí. Daň nebyla prekludována, neboť prekluzivní lhůta uplynula až dne 31. 12. 2014. V daňovém řízení se neuplatňuje zásada zákazu reformatio in peius, proto nelze namítat, že napadené rozhodnutí je nezákonné, pokud jím došlo ke

zhoršení postavení stěžovatele. Vyjádřil názor, že daňové řízení nebylo jednostranně vedené k tíži stěžovatele, ale že byly zohledněny všechny relevantní okolnosti.

[8] V replice ze dne 10. 4. 2017 stěžovatel zdůraznil, že daňové řízení je zatíženo tím, že nebyly dostatečně zkoumány okolnosti daru sportovnímu klubu. Stěžovatel výslovně uvedl, že veškeré problémy zapříčinila špatná práce firmy ing. Karvayové, které jej připravila o mnoho finančních prostředků, a to, že správce daně neprovedl kontrolu u jeho bratra, který odmítl celou situaci vysvětlit. Měl za to, že ve vztahu ke sportovnímu klubu doložil všechny myslitelné důkazní prostředky. Stěžovatel chtěl výslovně vědět, jaké peníze zneužil pro sebe a svoji rodinu. Zdůraznil, že nikdy neměl podpisové právo k účtu, nikdy (mimo oprav skibobů a lyží) nikomu nic neproplácel. Veškerou ekonomiku klubu měl v kompetenci jeho bratr. Stěžovatel se tedy staral o technickou a zdravotní stránku klubu. Manželka a dcera byly pouze členy klubu, nikdy na ně nic nečerpal. Syn sice byl v letech 2008 a 2009 na soustředěních, ale to z toho důvodu, že závodil na snowboardu. Stěžovatel se zúčastnil pouze soustředění v roce 2009. Náklady na jeho činnost za 2 roky byly cca 7.500 Kč. Kdyby skutečně utratil 60 tisíc Kč za rok, tak by se teprve dalo hovořit o zneužití. Někteří ze členů klubu raději prohlásili, že končí, než aby se dohadovali s finančním úřadem (např. dlouholetý člen a závodník R. P.). Provedená kontrola tento klub fakticky zlikvidovala. Poukazoval dále na to, že i dar poskytnutý v roce 2010 byl následně ze strany správce daně zpochybněn.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky předpokládané v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo

jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 ze dne 4. 12. 2003).

[12] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s tam uvedenými závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž brojí proti vlastnímu doměření daně z příjmů jeho osobě za zdaňovací období roku 2008. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu fakticky nesouhlasí a požaduje jiné odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho právnímu postoji, nepředstavuje důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud v tomto směru odkazuje na str. 4 až 15, v němž krajský soud popsal průběh předmětného daňového řízení a na základě obsahu daňového spisu reagoval na příslušné žalobní námitky. To, že stěžovatel fakticky tuto argumentaci odmítá a považuje ji za nedostatečnou či nesprávnou, ještě neznamená, že by krajský soud žádnou argumentaci neuvedl a napadený rozsudek by tak byl nepřezkoumatelný.

[13] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

[14] Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že napadené rozhodnutí nebylo v rozporu se zákonem. Krajský soud vyjádřil svůj právní názor ohledně zákonnosti napadeného rozhodnutí; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud se zabýval relevantními žalobními body řádně a dostatečně, když vysvětlil, v čem spatřuje žalobní argumentaci jako nedůvodnou. Rozsudek krajského soudu nelze považovat za rozporný z toho důvodu, že krajský soud při zkoumání toho, zda stěžovatel si mohl být vědom postupu daňových orgánů, odkázal na zprávu o daňové kontrole a na následný postup. Krajský soud pouze vysvětlil, že postup správce daně v řízení v prvním stupni lze zjistit z této zprávy, kdežto postup finančních orgánů v průběhu celého řízení, tj. nejen před správcem daně v řízení v prvním stupni, ale i v řízení o odvolání, lze seznat z obsahu následných rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že v dané věci bylo vydáno několik rozhodnutí v řízení o odvolání, to však odpovídá postupu stěžovatele v daňovém řízení. Pouze jen na základě toho, že daňové orgány v dané věci vydaly celkem 4 rozhodnutí, nelze dospět k závěru, že postup daňových orgánů není rozpoznatelný, resp. že krajský soud se touto otázkou přezkoumatelně nezabýval. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, pouhé odmítnutí argumentace krajského soudu neznamená, že by tato

argumentace nebyla krajským soudem uvedena a že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným a krajským soudem, že nelze jednotlivá rozhodnutí daňových orgánů vnímat izolovaně, ale naopak je třeba je vnímat v jejich souvislosti, neboť pozdější rozhodnutí navazují na předchozí rozhodnutí s ohledem na změněnou důkazní situaci a aktuální argumentaci stěžovatele v daňovém řízení; v takovém případě je názor daňových orgánů na daňovou povinnost stěžovatele zřejmý. Stěžovatel měl procesní práva v průběhu daňového řízení garantována, mohl podávat opravné prostředky podle daňového řádu, a to opakovaně, a následně měl zajištěn i přístup ke správnímu soudu. Důvod zakládající nepřezkoumatelnost rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nebylo přitom úkolem soudu, aby naprosto přesně vypočetl, jaký prospěch stěžovatel získal darem věnovaným Sportovnímu klubu Krč, neboť s ohledem na dokazování provedené daňovými orgány ohledně fungování tohoto sportovního klubu dospěl k závěru, že za dané situace nebyly splněny podmínky ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro možnost odečíst výši daru od základu daně.

[16] K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[17] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že by byla předmětná daň v době vydání napadeného rozhodnutí prekludovaná. Nejvyšší správní soud na úvod podotýká, že tuto námitku stěžovatel poprvé uvedl až v kasační stížnosti, avšak k otázce prekluze práva daňových orgánů stanovit daň musí správní soud při přezkumu rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena, přihlížet ex offo – srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08. Jelikož se jedná o zdaňovací období roku 2008, dopadá na tuto otázku v souladu s ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu pro dobu před 1. 1. 2011 předchozí právní úprava obsažená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), podle kterého „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Prekluzivní lhůta tedy byla tříletá. Její posuzování ovlivnil nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého počíná běžet již koncem zdaňovacího období, za které je daň vyměřována, přičemž podle předchozí právní úpravy její běh mohlo mj. přerušit zahájení daňové kontroly – srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, nebo ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52. Pokud tedy v roce 2010 byla vůči stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 zahájena daňová kontrola, došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 odst. 2 zsdp, tj. prekluzivní lhůta pro vyměření daně v dané věci by bez nastoupení dalších okolností měla uplynout dne 31. 12. 2013 (jelikož „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*“).

[18] Po nabytí účinnosti daňového řádu je však nutné postupovat při posouzení této otázky podle ustanovení § 148 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *„Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Lhůta, která započala běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, však nemůže po jeho nabytí skončit dříve než podle předchozích předpisů – srov. ustanovení § 264 odst. 3 daňového řádu.

[19] Na běh prekluzivní lhůty podle daňového řádu má vliv oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, pokud k takovému úkonu došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, neboť dojde k jejímu prodloužení o 1 rok. Správce daně přitom v roce 2013 oznámil stěžovateli rozhodnutí o opravném prostředku vydaném dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu – viz rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech ze dne 23. 1. 2013, č. j. 22406/13/2509-05302-500384. Oznámením tohoto rozhodnutí stěžovateli tedy došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 daňového řádu o 1 rok, tj. předmětná daň by prekludovala marným uplynutím dne 31. 12. 2014. Jelikož žalovaný ve věci rozhodl dne 20. 1. 2014, předmětná daň z příjmů za zdaňovací období 2008 za daných okolností prekludována nebyla.

[20] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že byla porušena zásada zákazu reformationis in peius, neboť mělo podle jeho názoru na základě odvolání podaného stěžovatelem dojít ke zhoršení jeho situace. Na daňové řízení se totiž neuplatní zásady trestního práva, podle kterých odvolací soud nemůže rozhodnout v neprospěch obžalovaného, pokud odvolání podá obžalovaný nebo státní zástupce pouze ve prospěch obžalovaného – srov. ustanovení § 259 odst. 4 trestního řádu. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani to, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, má povahu trestu, neboť je nutné zohlednit, že ani rozšířený senát nekonstatoval, že i ve vztahu k penále je nutné beze zbytku postupovat dle trestních předpisů, když uvedl pouze to, že je nutné uplatnit *„základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny*“. V tomto směru považuje Nejvyšší správní soud za důležité poukázat na způsob stanovení výše daňového penále, které nepodléhá „správnímu uvážení“ daňových orgánů, ale je pevně stanoveno daňovým řádem, resp. v minulosti zsdp. Pokud tedy dochází ke změně výše doměřené daně rozhodnutím vydaným v průběhu odvolacího řízení, musí žalovaný v souladu s ustanovením § 251 daňového řádu, resp. ustanovení 37b zsdp reagovat a výši penále upravit s ohledem na aktuální výši doměřované daně.

[21] Ve vztahu k námitkám stěžovatele stran daňové uplatnitelnosti daru ve prospěch Sportovního klubu Krč a uznatelnosti výdajů na telefonní služby je nutné uvést, koho

v daném směru tížilo tzv. břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Daňový řád přitom v ustanoveních § 92 tohoto předpisu upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zsdp v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2012 - 34 ze dne 13. 12. 2013).

[22] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[23] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

[24] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, bod 23).

[25] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví, resp. daňová evidence, daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zsdp).

[26] Daňový subjekt je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, resp. daňovou evidenci (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[27] Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (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". Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[28] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2008 - 85).

[29] Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 d. ř. a výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 d. ř.), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 d. ř.).

[30] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel výše uvedené podmínky nedodržel, resp. neunesl břemeno důkazní.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu stran daňové uznatelosti daru ve prospěch Sportovního klubu Krč. Pro možnost odečíst hodnotu tohoto daru od daňového základu dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů nemusí stačit, že daňový subjekt předloží platnou soukromoprávní smlouvu o darování. Relevantní naopak je to, zda daňový subjekt prokáže splnění všech tam uvedených podmínek. V posuzované věci přitom daňovým orgánům vznikly oprávněné pochybnosti o daňové uznatelnosti předmětného daru, jelikož zjistily, že statutárním orgánem sportovního klubu je stěžovatel a že jeho členy jsou stěžovatel a jeho rodinní příslušníci, kteří i dle samotného stěžovatele v určité míře čerpali výhody z členství v tomto sportovním klubu. Tím zcela logicky vznikly daňovým orgánům pochybnosti, zda se nejedná o případ zneužití práva ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.

11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, a zda tedy byly splněny podmínky pro daňovou uznatelnost daru podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů - dobrovolné poskytnutí daňově uznatelného daru sleduje zásadně cizí a nikoliv vlastní prospěch (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 - 11). S ohledem na personální propojenost mezi stěžovatelem a tímto spolkem, v němž zaujímal pozici statutárního orgánu, mohl a měl stěžovatel předložit daleko více informací a důkazů o konečném využití těchto prostředků, čímž by vyvrátil obavy daňových orgánů, že prostřednictvím tohoto sdružení poskytuje finanční prostředky pro účely své rodiny. Nejvyšší správní soud ve zbytku odkazuje na argumentaci krajského soudu uvedenou na str. 15 napadeného rozsudku ohledně závěru, že finanční prostředky byly čerpány na rekreační pobyty jeho rodinných příslušníků, čímž nebyla splněna podmínka sledování cizího prospěchu pro uznání daru dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To, že členové rodiny stěžovatele využívali výhod plynoucích z členství ve sdružení, ostatně plyne i z podání stěžovatele ze dne 10. 4. 2017; nebylo přitom nutné, aby daňové orgány za dané situace přesně zjišťovaly výši „výhody“, které stěžovatel dosáhl poskytnutím daru sdružení, který však v určitém rozsahu využívali členové jeho rodiny, neboť za dané situace s ohledem na doklady předložené stěžovatelem a tímto sdružením to ani nebylo možné.

[32] Nejvyšší správní soud v tomto směru nezpochybňuje, že stěžovatel mohl darované finanční prostředky použít pro účely své rodiny přímo bez jakéhokoli omezení, avšak takový způsob použití finančních prostředků nemá „daňový účinek“ podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Finanční orgány se snažily ověřit splnění podmínek ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a jejich pozornost nebyla v žádném případě zaměřena na to, aby sdružení ukončilo svou činnost. Nelze hovořit o tom, že by daňové orgány řádně nevedly daňové řízení a neprovedly řádné dokazování; z obsahu daňového spisu naopak vyplývá, že daňové orgány vyzývaly toto sdružení k doložení relevantních informací. Skutečnost, že závěry finančních orgánů jsou pro stěžovatele nepříznivé, nelze považovat za důkaz toho, že by finanční orgány postupovaly v rozporu se zákonem a že nedbaly na zachování práv a právem chráněných zájmů dnových subjektů, případně že upřednostnily při stanovení daně fiskální hledisko před materiální správností.

[33] Pokud jde o uznatelnost nákladů na telefonní služby, Nejvyšší správní soud souhlasí s úvahou správce daně a žalovaného, že v situaci, kdy stěžovatel provozoval dvě ordinace, není důvodu pro to, aby mu byly automaticky bez dalšího uznány výdaje za jednu pevnou linku a šestici mobilních telefonů. Pokud totiž stěžovatel skutečně pro své dvě ordinace využíval mobilní telefony, tak Nejvyšší správní soud nerozumí tomu, proč stěžovatel používal třikrát větší počet těchto přenositelných zařízení oproti počtu svých ordinací. Nejvyšší správní soud nevylučuje, že stěžovatel si mohl své podnikání v podobě provozování dvou ordinací uspořádat tak, že v obou těchto ordinacích musel mít neustále ve stejné době několik mobilních zařízení (byť tím by pravděpodobně popřel výhodu mobilních telefonů v podobě dosažitelnosti příjemce telefonního hovoru), ale v takovém případě mohl a měl prokázat, kdo a jak tyto mobilní telefony v jeho ordinacích v souvislosti s jeho podnikáním využíval. Samotné ničím nedoložené tvrzení stěžovatele, že jiní provozovatelé ordinací mají obdobné náklady na telefon uplatněné ve vztahu k příjmům z podnikání dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, je naprosto

nedostačující, neboť ve vztahu k jeho podnikání ničeho nevypovídá. Nejvyšší správní soud proto považuje za správné, pokud daňové orgány uznaly výdaje pouze za dva mobilní telefony, u nichž není jakýchkoli pochyb, že byli používáni stěžovatelem a spolupracující osobou za účel provozování dvou ordinací stěžovatele.

[34] Ohledně námitek stěžovatel stran výše zjištěného základu daně musí Nejvyšší správní soud stěžovatele odkázat na obsah rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010, v němž je rozlišován celkový základ daně podle ustanovení § 5 zákona o daních z příjmů a „doměřovaný“ základ daně, který byl vyčíslen jako rozdíl mezi celkovým základem daně a stěžovatelem přiznaným základem daně. Při výpočtu celkové vlastní daňové povinnosti stěžovatele je přitom nutné vycházet z „celkového základu daně“, nikoli z „doměřovaného základu daně“, jak činí stěžovatel, a provést celý proces vedoucí ke zjištění vlastní daňové povinnosti, jak bylo stěžovateli vysvětleno v odůvodnění napadeného rozsudku, na který Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje. K jednoznačnému výsledku ohledně daňové povinnosti stěžovatele proto nelze dospět z jednoho údaje bez zohlednění celého postupu při výpočtu daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že daňové orgány nerozlišovaly jednotlivé dílčí základy daně dle ustanovení § 7 a 9 zákona o daních z příjmů, přičemž stěžovatele odkazuje na zprávu o daňové kontrole, která toto rozdělení obsahuje, a na následná rozhodnutí, v nichž bylo vysvětleno, které výdaje byly s ohledem na danou důkazní situaci nově zohledněny. S ohledem na obsah daňové zprávy ve spojení s odůvodněním těchto navazujících rozhodnutí, která musí být vykládána a používána ve své návaznosti, nikoli izolovaně, bylo ověřitelné, že daňové orgány nadále pracují s dílčími základy daně.

[35] Jestliže stěžovatel poukazuje na rozdíl mezi výdaji, které sám uvedl ve svém daňovém přiznání a ke kterým dospěly finanční orgány, přičemž tvrdí, že správce rozporoval výdaje pouze v celkové částce 147.581,80 Kč, je nutno uvést, že stěžovatel přehlíží obsah daňového spisu a zejména zprávu o daňové kontrole, v níž mu bylo jasně vysvětleno, že dle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů měl upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 9 odst. 4 téhož předpisu s tím, že základ daně se měl upravit za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; protože stěžovatel změnil způsob uplatňování výdajů za zdaňovací období r. 2009, měl povinnost upravit základ daně za zdaňovací období r. 2008. To v projednávané věci představovalo zvýšení výdajů o 875.000,- Kč. Jestliže stěžovatel operuje se „spornými“ výdaji ve výši 147.581,80 Kč, musí Nejvyšší správní soud uvést, že mu není zřejmé, na základě čeho stěžovatel k tomuto údaji dospívá. V napadeném rozhodnutí jsou totiž tučně zvýrazněny (čehož se dovolává stěžovatel) následující částky: str. 3 - 26.495 Kč, 4.900 Kč, 12.194,50 Kč, 14.746 Kč, 60.000 Kč; str. 4 - 1678,30 Kč, 6.307 Kč, 7.163 Kč, 11.101 Kč; str. 15 – 7.936 Kč; str. 16 – 1736 Kč. Po sečtení těchto údajů nelze dospět k výsledku 147.581,80 Kč, které jsou podle stěžovatele sporné. S ohledem na to, že o neurčitosti této námitky byl stěžovatel již informován krajským soudem, nemá k tomuto závěru Nejvyšší správní soud co dodat a musí uvést, že pokud stěžovatel chtěl poukázat na rozpory při výpočtu jeho daňové povinnosti v roce 2008, měl uvést zcela jasnou a konkrétní argumentaci. Za dané situace se Nejvyšší správní soud s touto námitkou nemůže zabývat, neboť není zřejmé, na co stěžovatel poukazuje.

[36] Ve vztahu k přípisu stěžovatele ze dne 10. 4. 2017 nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že tam uvedená argumentace nemůže na celé věci ničeho změnit. Pokud došlo k pochybením třetích subjektů (firma ing. K.) nebo třetí subjekty využily svých procesních práv (odmítnutí bratra stěžovatele vypovídat), nelze toto klást k tíži finančních orgánů. Jestliže skutečně třetí osoby svým vystupováním způsobily stěžovateli škodu, může ji po nich vymáhat pořadem práva před civilními soudy. Na stanovení daně s ohledem na provedené dokazování to však nemá vliv.

[37] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. října 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu