



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **R. P.**, bytem N., zast. Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem se sídlem K dolům 42, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 3. 2011, č. j. 333/11-1100-108363,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 21. 8. 2010, č. j. 234618/10/001913105303, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2008 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 111.030,-Kč.

S účinností k 1. 1. 2013 přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Soud proto podle ust. § 69 s.r.s. jako s žalovaným dále jednal s tímto orgánem Finanční správy České republiky.

Žalobce vznesl v žalobě tyto žalobní námitky:

V řízení bylo porušeno ust. § 31 odst. 8) písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP"), správce daně hodnotil důkazy v rozporu s ust. § 2 odst. 3) ZSDP a finanční úřad i finanční ředitelství nesprávně interpretují ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen "ZDP").

Žalobce namítá nekonkrétnost výzvy ze dne 19. 2. 2010, doručené v průběhu kontroly daně z příjmů za rok 2008, kterou byl žalobce vyzván k doložení dalších dokladů a prokázání výdajů za užívání služebního vozidla. Správce daně ve výzvě poukazuje na nesrovnalosti počtu najetých kilometrů podle faktur za servis ve srovnání s knihou jízd, z čehož mj. dovozuje, pochybnosti o vedení knihy jízd i o uskutečnění služebních cest. Výzva však dle žalobce neobsahuje konkrétní skutečnosti zpochybňující uskutečnění služebních cest (tj. 82.7% služebních cest, které správce daně neuznal jako náklad dle ZDP). V tomto smyslu výzva nevyhovuje ust. § 31 odst. 8) písm. c) ZSDP, neboť služební cesty byly zaznamenány v knize jízd řádně - sama skutečnost, že servis (Auto Exner s.r.o.) uvedl do faktury jiný stav tachometru, nezpochybňuje vedení knihy jízd ohledně uskutečnění cest (odchylka mezi knihou jízd a stavem zjištěným Auto Exner s.r.o. byla několik set km, přičemž služební cesty celkem byly v řádu tisíců km). Ani skutečnost, že většina čerpání PHM byla provedena na Praze 7, není podle názoru žalobce dostatečným důvodem ke zpochybnění knihy jízd, resp. ke zpochybnění služebních cest, vzhledem k tomu, že Praha je místem podnikání žalobce a počátečním místem služebních cest. Správce daně ostatně ani nezpochybňuje samo uskutečnění cest zaznamenaných v knize jízd - i v rozhodnutí o odvolání se uvádí, že v některých případech byl benzín čerpán na trase služební cesty.

Napadené rozhodnutí správce daně se opírá především o skutečnost, že žalobce neprokázal, že uskutečněné cesty byly cestami služebními - tedy že neprokázal účel cest (např. pomocí smluv, zápisů z jednání atd.). Žalobce však míní, že uskutečnění cest prokázal tím, že je vykázal v knize jízd. Je pravdou, že žalobce nepředložil (kromě knihy jízdy a internetových inzerátů) žádné další důkazy k uskutečněným prohlídkám nemovitostí. Vysvětlil však správci daně, že počáteční fáze jednání je záležitostí osobního kontaktu a žádné písemné podklady (protokoly a smlouvy) se nevyhotovují a např. rezervační smlouvy či smlouva o smlouvě budoucí se podepisují až de facto v okamžiku, kdy si je investor jistý, že nemovitost koupí (což při prohlídce jistě není). Žalobce ani k provedeným transakcím žádný důkazní materiál neschraňoval, neboť se domníval, že jejich uskutečnění je dostatečně prokázáno knihou jízd. Z tohoto důvodu žalobce sdělil správci daně, že žádné důkazy nemá.

V další žalobní námitce žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že žalobce nevykázal za příslušné období žádné realizace transakce, a proto, podle názoru správce daně, nebyly splněny podmínky dle ust. § 24 ZDP neboť výdaje na cesty nemohly být výdaji na dosažení příjmů (když příjmy nejsou vykázány). Rovněž k této pochybnosti vysvětlil žalobce, že mezi výdajem (cestou) a příjmem může být prodleva i několik let a že k většině obhlídek ani žádný příjem být nemusí (ne každou navštívenou nemovitost zájemce koupí), přesto však je třeba prohlídky nemovitostí provádět (právě za účelem hledání nemovitostí vhodných ke koupi) a obhlídky jsou tedy v obecné rovině podmínkou výdělečné činnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce v žalobě reaguje pouze na dílčí argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí a dokonce argumentaci žalovaného zkresluje. Především žalovaný zdůraznil, že neopíral svůj závěr o nesplnění podmínek dle § 24 odst. 1 ZDP o to, že žalobce "nevykázal za příslušné období žádné realizované transakce". Primární pochybnosti správce daně o správnosti v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 vykázaných výdajů, vázících se k příjmům dle § 7 ZDP (příjmy z podnikání), pochopitelně vznikly, neboť žalobce k příjmu ve výši 7553 Kč (jednalo se přitom o přeplatek - vyúčtování elektřiny ve výši 7353,56 Kč a o storno poplatek 2 x 100 Kč) uplatnil výdaje v celkové výši 1 617 039 Kč. To ovšem samo o sobě však nebylo důvodem pro doměření daně. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na straně 4 uvedl: „Správce daně si byl vědom, že v podnikání s realitami může docházet k větší či menší

úspěšnosti. Pochyboval však o tom, že by daňový subjekt za celé zdaňovací období neměl ani jeden důkaz o uskutečnění jednání, ať by to byl např. záznam z jednání, související korespondence, e-maily, konkrétní svědek, fotodokumentace, apod. Správce daně proto požadoval jakékoliv důkazní prostředky, avšak ze strany daňového subjektu bez konkrétní odezvy. Na základě shora uvedeného daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a neprokázal u pracovních cest vykázaných v předložené knize jízd ani jejich uskutečnění, ani případnou souvislost s jeho podnikatelskou činností v oblasti realit“.

V dané věci je rozhodné posouzení toho, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný ohledně rozložení důkazního břemene v té souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 13. 7. 2011 čj. 9 Afs 11/2011 - 68, podle kterého je úkolem správce daně prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, poté se důkazní břemeno, je přesouvá na daňový subjekt, „aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví“. Žalovaný proto nepovažuje za důvodnou žalobní námitku, že výzva ze dne 19. 2. 2010 nevyhovuje ustanovení v § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Ve výzvě jsou srozumitelně vyjádřeny vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a úplnosti údajů z knihy jízd, o jejich souladu se skutečností. Pochybnosti spočívaly například v tom, že již před převzetím vozidla byly uplatněny výdaje za PHM, existovala nesrovnalost v počtu ujetých kilometrů uvedených v protokolu o převzetí vozidla a knihou jízd, dále byly zjištěny nesrovnalosti ve stavech tachometru uvedených ve fakturách servisní společnosti Auto-Exner, s.r.o., a ve vykázaném počtu ujetých kilometrů v knize jízd, když rozdíly činily: 484 km, 836 km, 730 km, 1 499 km, 2422 km. K dokladům za čerpání pohonných hmot dne 22. a 27. 12. 2008 neexistoval v předložené knize jízd záznam, nebylo konkrétně zřejmé, jak souvisejí cesty do hospody v Mlečicích, zakoupené žalobcem (vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí dne 9. 1. 2008), resp. výdaje za pohonné hmoty s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, žalobce v předmětném ani v následujícím zdaňovacím období nevykázal žádné příjmy z realitní činnosti, správce daně proto žádal doložení jakýchkoli důkazních prostředků (identifikaci pozemků, jejich vlastníků, podnikatelský záměr, developerský projekt, doklady o uskutečnění jednání, jejich výsledcích apod.), k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů za spotřebované pohonné hmoty při vykazovaných pracovních cestách, a to v souvislosti s pozemkem Fojtka" (16 cest), s pozemkem Tvoršovice (20 cest), s pozemkem Zaloňov (10 cest), s pozemkem Lázně Bohdaneč (3 cesty), s pozemkem Jinačovice (17 cest), s pozemkem Liteň (3 cesty), s pozemkem Vysoký Újezd (18 cest), s bytovým domem v Michalovicích (3 cesty), s pozemkem v Čeladné (3 cesty), s pozemkem v Roztokách u Prahy (1 jízda). Ve výzvě ze dne 20. 4. 2010, čj. 101016/10/001931101370, pak správce daně opětovně v souladu s § 24 odst. 1 ZDP požadoval prokázání, že jízdy byly uskutečněny za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Uvedl, že záznamy o provozu vozidla "nejsou jednoznačným důkazním prostředkem a je třeba prokázat pravdivost jednotlivých zde vykázaných údajů". Znovu také upozornil na rozdíly mezi stavy tachometru při předávání automobilu do servisu a stavy vykázanými v knize jízd (celkem 2422 km) a opakoval svoje stanovisko o pravděpodobném používání vozidla „též pro osobní potřebu daňového subjektu“. K tomu žalovaný nyní ještě podotýká, že kromě používání vozidla k soukromým účelům mohlo jít také o jeho používání v souvislosti s jiným podnikáním - v rámci obchodních společností, v nichž byl žalobce společníkem (společností GASTON s.r.o., IČ

45786356, Royal Route s. r. o., IČ 273 64 224, Golf Club Troja s.r.o., IČ 27402 126). Na druhou výzvu ze dne 20. 4. 2010 již ani oficiálně (písemně či jednáním u správce daně) ze strany žalobce reagováno nebylo. Zplnomocněný daňový poradce pouze dne 20. 5. 2010 sdělil úřední osobě správce daně emailem, že žalobce si je vědom, že „mu budou nedoložené km z nákladů vyloučeny a s tím souvisejícími důsledky“, raději však ponese tyto důsledky, nežli by objížděl znovu navštívené lokality a po tak dlouhé době „žádal někoho o zpětné potvrzení, že tehdy došlo k služebnímu jednání“. Žalobce však ani sám žádnou z vykázaných cest nijak nekomentoval, nepokusil se vysvětlit, o co se konkrétně v jednotlivých případech jednalo, o jaké záměry šlo, jaký je případně stav u rozpracovaných případů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný na straně 3 uvedl: „Ke svým cestám, které vykázal jako pracovní, nepředložil žádné doklady, které by dosvědčovaly, že k jejich uskutečnění opravdu došlo a pokud došlo, že souvisely s podnikatelskou činností daňového subjektu“. Je tedy zcela evidentní, že žalobce uskutečnění v knize jízd vykázaných cest neprokázal, v tom smyslu, že by se jednalo o výdaje, který sloužily k dosažení zajištění nebo udržení jeho příjmů.

V závěru žalovaný navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

V replice žalobce uvedl, že trvá na svém názoru, že výzva ze dne 19. 2. 2010 nebyla dostatečně konkrétní a domnívá se, že důvodem neuznání nákladů za jízdy vykázané v knize jízd je skutečnost, že v daném zdaňovacím období nevykazoval zdanitelné příjmy.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:

K doměření daně došlo na základě daňové kontroly, zahájené protokolem č. j. 277/10/001931101370, dne 11. 1. 2010. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobce podniká jako fyzická osoba a v kontrolovaném zdaňovacím období vykonával zprostředkovatelskou činnost realitních agentur. Během zdaňovacího období vytypovával pozemky a objekty k nákupu a následnému prodeji. V kontrolovaném zdaňovacím období neplynuly daňovému subjektu žádné příjmy vyplývající z předmětu jeho činnosti. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 vykázal v § 7 zákona o daních z příjmů, příjem ve výši Kč 7 553,- Kč (přeplatek - vyúčtování elektřiny ve výši 7 353,56 Kč a o storno poplatek 2 x 100,- Kč). Do výpočtu základu daně dle § 7 ZDP zahrnul daňový subjekt pouze tyto příjmy. Proti těmto příjmům uplatnil daňový subjekt výdaje v celkové výši Kč 1.617.039,- Kč. Jednalo se o výdaje související s provozem automobilu Bentley Continental Flying spurte, SPZ 7 A04004 a to leasingový pronájem vozidla, jeho pojištění, servis a pohonné hmoty.

Správce daně vydal v průběhu kontroly dvě výzvy dle § 31 odst. 9 ZSDP k prokázání skutečnosti, že využívání automobilu opravdu souviselo s jeho výdělečnou činností. Daňový subjekt předložil pouze knihu jízd a prokázal souvislost vykázaných jízd v daném zdaňovacím období pouze s cílem cesty Mlečice-hospoda. Tuto nemovitost měl daňový subjekt zařazenou v obchodním majetku. Nemovitost v lednu roku 2008 prodal, v dubnu roku 2008 ji vyklidil a předal nové majitelce. Žádné jiné důkazy správci nepředložil, a to ani na základě dvou správce daně vydaných výzev k prokázání skutečností. Žalobce uvedl, že doklady k prokázání faktického uskutečnění pracovních cest údajně neshromažďoval, předložil k nahlédnutí pouze složku vtištěných inzerátů z internetové nabídky realit, a to za květen r. 2009. Na výzvu č.j.101016/10/001931101370, ze dne 20. 4. 2010 reagoval daňový subjekt již pouze elektronickou poštou (prostřednictvím zástupce Ing. Fialy dne 20. 5. 2010) s tím, že k najetým kilometrům nemá mimo knihy jízd žádné důkazní prostředky. Zde uvedl, že *si je vědom toho, že mu budou nedoložené kilometry z nákladů vyloučeny a ponese s tím související*

důsledky. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce neprokázal souvislost uplatněných výdajů za pohonné hmoty celkem u 19.124 km, což odpovídá 82,7% z celkového počtu 23.103 km vykázaných v předložené knize jízd.

V odvolání žalobce zpochybnil závěry správce daně uvedené ve Zprávě o kontrole pod bodem 1) výdaje za pohonné hmoty, bodem 2) výdaje za operativní leasing a pojištění vozu a bodem 3) výdaje za opravy a servis vozidla. Dále nesouhlasí s názorem správce daně, že neprokázal 82,7 % pracovních cest uvedených v knize jízd. Tvrdí, že uskutečnění předmětných cest, jako cest pracovních, tedy sloužících k zajištění, dosažení a udržení příjmů, bylo prokázáno předložením knihy jízd. Dále uvedl, že správce daně ve zprávě o kontrole pouze nekonkrétně uvedl, že předloženou knihu jízd nepovažuje za jednoznačný důkazní prostředek. Podle jeho názoru naopak v první řadě neunesl důkazní břemeno správce daně. Odvolává se na ustanovení § 31 odst. 8) písm. c) ZSDP, podle kterého musí nejdříve správce daně prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví či jiných evidencí (např. knihy jízd), a teprve poté lze žádat po daňovém subjektu další prokazování příslušných výdajů. Správce daně ale žádné skutečnosti zpochybňující řádné vedení knihy jízd údajně ani netvrdil, natož, aby k nim uvedl důkazy. Vzhledem k tomu, že nebyla prokázána důvodnost pochyb správce daně o řádném vedení knihy jízd, je požadavek správce daně, aby žalobce předkládal další důkazy k uskutečněným cestám protiprávní. Odvolal se na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 97/2009-73, část V. A. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, kde se uvádí, že správce daně musí zdůvodnit a prokázat, proč knihu jízd nepovažuje za jednoznačný důkazní prostředek, tedy jaké skutečnosti nasvědčují podezření, že kniha jízd nebyla vedena podle skutečnosti. Správce daně podle daňového subjektu dále postupoval fakticky nesprávně, pokud dospěl k závěru, že pouze cesty do Mlečic (představující 17,3% cest), které jediné vyústily v uzavření kupní smlouvy, byly cestami uskutečněnými za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů v souladu ust. § 24 ZDP, zatímco zbylých 82,7% cest s podnikáním klienta nijak nesouviselo. K tomuto žalobce v odvolání argumentoval, že ne každá pracovní cesta vyústí v uzavření smlouvy, ale převážná většina jednání a pracovních cest k uzavření žádné smlouvy nevede a často je obhlídka nemovitosti prvním a posledním úkonem podnikatele. Pracovní cesty, které nevedou k žádné konkrétní koupi či prodeji a tedy k žádným konkrétním dalším příjmům (či výdajům), jsou nezbytnou součástí podnikání a nutnou podmínkou dosažení příjmů v obecné rovině - bez vyhledávání nemovitostí a jejich obhlídek nelze v oblasti realit podnikat.

Finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo s odůvodněním, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal u pracovních cest vykázaných v předložené knize jízd ani jejich uskutečnění, ani případnou souvislost s jeho podnikatelskou činností v oblasti realit. K odvolacím námitkám žalobce uvedl, že správce daně má právo žádat na poplatníkovi prokázání výdajů evidovaných v knize jízd a on je naopak povinen splnit svoji důkazní povinnost dle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP. Správce daně ve vydané výzvě k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 ZSDP č. j. 22545/10/001931101370 - na straně 6 „K bodům 5.-14 jednoznačně formuloval a definoval své pochybnosti ohledně důkazní síly předložené knihy jízd. Daňový subjekt celý rok jezdil vozidlem pořízeným pro účely podnikání, údajně vyhledával nemovitosti k nákupu a dalšímu následnému prodeji, přičemž žádné nemovitosti nekoupil ani neprodal, a tudíž nedosáhl žádných příjmů z této činnosti po celé zdaňovací období r. 2008. Ke svým cestám, které vykázal jako pracovní, nepředložil žádné doklady, které by dosvědčovaly, že k jejich uskutečnění opravdu došlo a pokud došlo, že souvisely s podnikatelskou činností daňového subjektu. Správce daně zpracoval pokladní doklady

předložené daňovým subjektem a získal informace o skutečnosti o tom, kde a kdy čerpal PHM nebo byl na myčce. Tyto skutečnosti porovnal s cíly cest, které jsou uvedeny v předložené knize jízd. Daňový subjekt je trvale hlášen na adrese Nerudova 236/41, Praha 1. Na této adrese je hotel U Červeného lva a sídlo společnosti GASTON, s. r. o., kde má daňový subjekt majetkovou účast a jejímž je jednatelem. Faktické bydliště daňového subjektu, kde žije se svojí rodinou, je Praha 7 - Troja, č. p. 298. Je to nemovitost, která mu dle výpisu z KN patří od r. 2005. Většina čerpání pohonných hmot byla uskutečněna u čerpací stanice v Praze 7, Argentinská, která je na trase z jeho skutečného bydliště do sídla hotelu, tj. Nerudova 236/41, Praha 1. Tato okolnost podpořila pochybnosti správce daně o uskutečnění vykázaných pracovních cest. Pouze v několika případech čerpal daňový subjekt pohonné hmoty v místě nebo směrem k místu, které vykázal v knize jízd jako cíl cesty. Pokud k tomu došlo, není to stále ještě důkazem o tom, že cesta souvisela s podnikatelskou činností daňového subjektu. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 97/2009-73 kterým daňový subjekt argumentuje, uvádí, že správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb, tuto podmínku správce daně splnil, když ve výzvě č. j. 22545/1 0/0019311 01370 zaslané daňovému subjektu sdělil podrobnou podobu svých pochybností a žádal po daňovém subjektu jejich vysvětlení. To ostatně uvádí i výše uvedený rozsudek NSS 1 Afs 97/2009-73 v části V. A. *Hodnocení výsledků důkazního řízení ve vztahu k unesení důkazního břemene stěžovatelem* v bodě [36] - *"V situaci, kdy převažující část údajů v knize jízd je zcela nekonkrétní a vágní, může být uskutečnění pracovních cest a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů prokázáno např. relevantními svědeckými výpověďmi, parkovacími listky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání v hotovosti), zápisy o reklamacích, obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky), fotodokumentací (ta se běžně pořizuje v souvislosti s reklamacemi, dokumentací dodání služeb, propagací).* Finanční ředitelství v odůvodnění uvedlo, že v podnikání s realitami může docházet k větší či menší úspěšnosti, vyslovilo však pochybnost o tom, že by žalobce za celé zdaňovací období neměl ani jeden důkaz o uskutečnění jednání, ať by to byl např. záznam z jednání, související korespondence, e-mail, konkrétní svědek, fotodokumentace, apod. Správce daně proto požadoval jakékoliv důkazní prostředky, avšak ze strany daňového subjektu bez konkrétní odezvy. Proto odvolací správní orgán dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2008 byl finančním úřadem vydán v souladu se zákonem.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný; aby tedy prokázal nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného, existujícího zboží, že služba byla reálně poskytnuta či pracovní cesty

fakticky vykonány a rovněž skutečnost, zda tato faktická realizace směřovala k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. Nepostačuje tedy samotné prokázání poskytnutí zmíněných výdajů (zde na pracovní cesty), ale současně musí subjekt prokázat, nebo navrhnout provedení důkazů, které by jednoznačně prokázaly, že ony pracovní cesty byly provedeny za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Jen takové výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, které mohou ovlivnit základ daně a daň.

Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Znamená to, že hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaje, které ovlivňují výši základu daně a daň, pak je na něm, aby prokázal, že tyto výdaje skutečně vynaložil a že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno je založeno nejen na právu tvrzení, ale i na povinnosti takové tvrzení současně prokázat; na daňovém subjektu spočívá důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na něm, aby věrohodně doložil svá tvrzení (popřípadě navrhl provedení důkazů, jimiž by svá tvrzení prokázal). Přitom je třeba mít na paměti, že by mělo být přednostní snahou žalobce, aby důkazní prostředky předkládal a navrhoval právě v nalézací fázi řízení, tedy v době, kdy byla u něho prováděna daňová kontrola, neboť cílem daňové kontroly je správné stanovení daně. Právě v této fázi řízení je daňový subjekt nadán mnoha právy (§ 16 odst. 4 daňového řádu), mimo jiné předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření a před ukončením daňové kontroly se vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Daňové řízení však není založeno na zásadě koncentrace (tvrzení) a proto mohl žalobce tyto důkazy navrhnout či předkládat žalovanému i v průběhu odvolacího řízení.

První žalobní námitkou žalobce vytýkal správci daně neunesení důkazního břemene (§ 31 odst. 8 ZSDP) v souvislosti s vydáním nekonkrétní výzvy ze dne 19. 2. 2010.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. K povinnosti uloženou daňovému subjektu ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků lze odkázat na rozhodnutí Ústavního soudu, podle kterého daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, též rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02]. Pokud správce daně unese své

důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

V projednávané věci žalobce v žalobě uvedl, že dle jeho názoru uskutečnění cest prokázal tím, že je vykázal v knize jízd, proto také k provedeným transakcím žádný důkazní materiál neschraňoval, neboť se domníval, že jejich uskutečnění je knihou jízd dostatečně prokázáno.

Již v tomto svém závěru se žalobce mylí, byť je kniha jízd povinnou evidencí předepsanou Pokynem MF ČR D-300, jde zásadně o informaci, která má charakter tvrzení daňového subjektu, které je nutno prokázat. Kniha jízd představuje ve smyslu Pokynu MF ČR D-300 povinný záznam k doložení nákladů/výdajů spojených s provozováním služebního vozidla. V Pokynu D-300 v bodě 24 k § 24 ZDP se uvádí, že pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje/náklady mohl prokázat ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. K vedení knihy jízd a k povaze záznamů v ní vedených z hlediska prokazování daňových výdajů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 105/2009-63, ze dne 2. 12. 2009. Tento judikát potvrdil oprávněnost požadavku správce daně na prokázání skutečností uvedených v knize jízd v případě, že kniha jízd je vedena pouze paušálně a nekonkrétně. Nejvyšší správní soud setrval na tom, že v situaci, kdy podle posouzení správce daně je „*převažující část údajů v knize jízd (...) zcela nekonkrétní a vágní, může být uskutečnění pracovních cest a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů prokázáno např. relevantními svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), zápisy o reklamacích (část cest měla údajně souvislost s reklamacemi), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky), fotodokumentací (...) atd. Žádný vyčerpávající a závazný katalog v tomto smyslu (podle Nejvyššího správního soudu) však jistě nelze podat, neboť možnost prokázání a konkrétní důkazy se budou lišit v závislosti na typu podnikání a charakteru činnosti*“. Knihu jízd vede daňový subjekt, proto již z tohoto důvodu se nemůže jednat o „důkaz“ účelu jízdy, jak se snaží tvrdit žalobce. Skutečnost, že jízdy v knize jízd vykázané žalobce fakticky uskutečnil, správce daně nezpochybňuje, správce daně však tvrdí, že žalobce neprokázal, že tyto jízdy, o kterých žalobce tvrdí, že to byly cesty pracovní, byly realizovány za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Tvrzení uskutečněných jízd vykázaných v knize jízd je právě ono tvrzení, ve smyslu výše uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu, které je povinen v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt k výzvě správce daně prokázat. Žalobce by si jako podnikatel měl být vědom možnosti, že použití vozidla pro pracovní cesty bude předmětem dokazování v rámci případné daňové kontroly. Ve smyslu uvedeného judikátu Nejvyššího správního soudu je povinností provozovatele vozidel k prokázání daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP vést knihu jízd minimálně s údaji uvedenými v Pokynu MF D-300, tj. datum, cíl a účel jízdy a ujeté kilometry a dále údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých kilometrů k 1. 1. nebo k datu zahájení činnosti či datu zahájení používání vozidla a k 31. 12. kalendářního roku (nebo k datu ukončení nebo vyřazení vozidla). Pokud finanční úřad zpochybní průkaznost, věrohodnost nebo správnost záznamů uvedených v knize jízd, je na daňovém subjektu, aby prokázal

pravdivost těchto svých tvrzení. Finanční úřad tak může vyžadovat doložení výdajů spojených s provozováním vozidla pro služební účely a daňový subjekt je povinen prokázat, že výdaje ve shodě se svými tvrzeními a v uváděné výši skutečně vynaložil (např. relevantní svědecké výpovědi, parkovací listky, výpisy z platebních karet, jimiž lze např. prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání či odběr zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), obchodní korespondence (např. elektronická, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky), fotodokumentace atd.

Žalobce přiznává, že kromě knihy jízdy a internetových inzerátů žádné další důkazy k uskutečněným prohlídkám nemovitostí nedoložil, ale tvrdí, že při počáteční fázi realitní činnosti je vše záležitostí osobního kontaktu a žádné písemné podklady se nevyhotovují. K tomu nutno podotknout, že je věcí daňového subjektu, zdali si bude pořizovat důkazy pro prokázání jízd např. potvrzením o uskutečněné prohlídce nebo e-mailovou korespondencí zájemcem o nemovitost nebo majitelem nemovitosti nabízejícím nemovitost ke koupi, apod., což je ostatně běžnou praxí realitních makléřů, pokud se však daňový subjekt rozhodne si tyto důkazy neopatřovat, vystavuje se riziku, že nebude schopen prokázat, že jízdy vykázané v knize jízd byly skutečně cestami pracovními.

Nelze rovněž přisvědčit názoru žalobce, že rozhodnutí žalovaného se opírá o závěr, že žalobce za příslušné zdaňovací období nevykázal žádné příjmy z realitní činnosti. Z výše konstatovaného obsahu rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že odvolací orgán připouští, že v podnikání s realitami může docházet k větší či menší úspěšnosti, však pochybuje, „že by žalobce za celé zdaňovací období neměl ani jeden důkaz o uskutečněném jednání, ať by to byl např. záznam z jednání, související korespondence, e-maily, konkrétní svědek, fotodokumentace, apod.“ K prokázání svých tvrzení žalobce předložil pouze knihu jízd za rok 2008 a internetové inzeráty, k prokázání konkrétních cest, vykázaných v knize jízd nic dalšího nedoložil ani neuvedl.

V další žalobní námitce žalobce tvrdil, že výzva ze dne 19. 2. 2010 neobsahuje konkrétní skutečnosti zpochybňující uskutečnění v knize jízd vykázaných služebních cest.

Přezkoumáním obsahu výzvy dne 19. 2. 2010 soud konstatuje, že tato žalobní námitka není důvodná. Ve výzvě jsou dostatečně konkrétně a srozumitelně vyjádřeny pochybnosti správce daně o věrohodnosti a úplnosti údajů z knihy jízd, výzva obsahuje konkrétní zjištění správce daně o nesrovnalostech v záznamech a dokladech předložených žalobcem, uvedené ve výzvě pod body 1 až 21, které tyto pochybnosti odůvodňovaly. Jak je výše uvedeno v rámci konstatování správního spisu pochybnosti spočívaly například v tom, že již před převzetím vozidla byly uplatněny výdaje za PHM, nesrovnalost v počtu ujetých kilometrů uvedených v protokolu o převzetí vozidla a knihou jízd, nesrovnalosti ve stavech tachometru uvedených ve fakturách servisní společnosti Auto-Exner, s.r.o., a ve vykázaném počtu ujetých kilometrů v knize jízd, k dokladům za čerpání pohonných hmot dne 22. a 27. 12. 2008 neexistoval v předložené knize jízd záznam, nebyla doložena souvislost cest do hospody v Mlečicích s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Výzva konkrétně směřuje k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů za spotřebované pohonné hmoty při vykazovaných pracovních cestách, a to v souvislosti s pozemkem Fojtka" (16 cest), s pozemkem Tvoršovice (20 cest), s pozemkem Zaloňov (10 cest), s pozemkem Lázně Bohdaneč (3 cesty), s pozemkem Jinačovice (17 cest), s pozemkem Liteň (3 cesty), s pozemkem Vysoký Újezd (18 cest), s bytovým domem v Michalovicích (3 cesty), s pozemkem v Čeladné (3 cesty), s pozemkem v Roztokách u Prahy (1 jízda). Nadto žalobci byla zaslána další výzva ze dne 20. 4. 2010, čj. 101016/10/001931101370, v které správce daně opětovně v souladu s § 24 odst. 1 ZDP požadoval prokázání, že jízdy byly uskutečněny za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a i v této výzvě správce daně

upozornil žalobce, že záznamy o provozu vozidla "nejsou jednoznačným důkazním prostředkem a je třeba prokázat pravdivost jednotlivých zde vykázaných údajů", přičemž znovu také upozornil na konkrétní pochybnosti o věrohodnosti záznamů vykázaných v knize jízd.

Na první výzvu (ze dne 19. 2. 2010) žalobce prostřednictvím svého zástupce reagoval tak, že 29. 3. 2010 (do protokolu) uvedl k bodu 2 výzvy nesrovnalosti ve stavu tachometru, že „při předání vozidla do servisu uvedl vždy z hlavy nějaký stav tachometru“, že od 22. 12. 2008 si zavedl novou knihu jízd a k bodům 5-16, tj. doložení služebních jízd zástupce uvedl, že „do dnešního dne si p. Piskač nenechával potvrzovat, že se zúčastňoval na úřadě nebo u klienta nějakého jednání. Není to běžná praxe v jeho činnosti“.

Na druhou výzvu (ze dne 20. 4. 2010) daňový poradce pouze dne 20. 5. 2010 sdělil správci daně emailem, že žalobce si je vědom, že „mu budou nedoložené km z nákladů vyloučeny a s tím souvisejícími důsledky“, raději však ponese tyto důsledky, nežli by objížděl znovu navštívené lokality a po tak dlouhé době „žádal někoho o zpětné potvrzení, že tehdy došlo k služebnímu jednání“. V průběhu celého daňového řízení žalobce ani sám k žádné z vykázaných cest nijak nevyjádřil, neuvedl žádnou skutečnost, ze které by bylo možno usuzovat na oprávněnost vykazovat danou jízdu jako cestu služební. Správce daně i odvolací orgán proto oprávněně dospěli k závěru, že žalobce ke svým cestám, které vykázal jako pracovní, nepředložil žádné doklady, které by dosvědčovaly, že k jejich uskutečnění opravdu došlo a pokud došlo, že souvisely s podnikatelskou činností daňového subjektu.

Vzhledem k uvedenému se soud nemohl ztotožnit s námitkami uplatněnými v žalobě a nemohl než konstatovat, že žalovaný vydal rozhodnutí v souladu se zákonem a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Nedůvodným shledal soud požadavek žalovaného, který s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, žádal, aby mu soud přiznal na nákladech řízení také paušální náhradu coby nákladů hotových výdajů za 1 úkon právní služby ve výši 300,- Kč.

Soud je totiž přesvědčen o tom, že závěry citovaného nálezu na žalovaného, který v řízení vystupuje jako správní orgán státu, nedopadají. Ústavní soud v citovaném nálezu vycházel ze specifického účelu civilního procesu s tím, že se snažil vyřešit nerovné postavení „zejména chudých a právně nevzdělaných jednotlivců při uplatňování jejich práva na přístup k soudu“. Z toho je patrné, že ústavní soud řešil přiznání paušální náhrady za zcela jiných podmínek. Nelze totiž odhlédnout od toho, že žalovaný jako správní orgán disponující skupinou právních odborníků v řízení před správním soudem obhájí závěry svých vlastních rozhodnutí, to znamená, že je ve zcela odlišném postavení nežli žalovaný v civilním řízení. V souladu s ustálenou soudní judikaturou soudy ve správním soudnictví nepřiznávají žalovaným správním orgánům právo na náhradu nákladů řízení ani v případě, kdy je správní orgán zastoupen advokátem, právě s ohledem na to, že obhajoba vlastního rozhodnutí je předmětem činnosti správního orgánu a přiznat náhradu nákladů by bylo možné pouze v případě, že by správní orgán prokázal, že mu vznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti. O to víc to platí pro vztah k požadavku úhrady pouze paušální náhrady.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 29. května 2015

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová