

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **P. F.**, zastoupeného Mgr. Alešem Krochmalným, advokátem se sídlem Brno, Těsnohlídkova 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2012, č. j. 5 Ca 224/2009 – 48,

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:

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 9. 2009, č. j. 12252/09-1100-102079 a č. j. 12253/09-1100-102079. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2009, č. j. 24136/09/007911104722 a č. j. 24148/09/007911104722, jimiž byla žalobci, na základě provedené daňové kontroly (7. 2. 2007 – 27. 6. 2008), dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005 ve výši 532 960 Kč a 387 392 Kč. Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V odůvodnění tohoto rozsudku se městský soud nejprve vypořádal s namítanou nezákonností daňové kontroly. Uznal, že bezmála rok a půl trvající daňová kontrola může vzbuzovat dojem nepřiměřeně dlouhého trvání, nicméně ze správního spisu nezjistil delší období prodlev či nečinnosti na straně správce daně; naopak délku daňové kontroly lze přičíst na vrub též samotnému žalobci (žádosti o prodloužení lhůty či odročení jednání, jimž bylo správcem daně vždy vyhověno). Soud nepřisvědčil názoru, že by správce daně postupoval vůči žalobci obzvláště příkrým způsobem či liknavě, ani to, že by překročil zákonné meze. Uvedl, že nezákonnost nelze spatřovat ani v tom, že výzvou ze dne 19. 7. 2009 správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti výdajů a položek snižujících základ daně a k prokázání úplnosti příjmů zahrnutých do základu daně za roky 2002, 2003 a 2004. Z odůvodnění této výzvy i následného postupu žalobce bylo zřejmé, že se jednalo pouze o písařskou chybu, když ani sám žalobce netvrdil, že by v důsledku tohoto pochybení utrpěl konkrétní újmu, tedy, že by předložil více dokladů, než musel, nebo že by nedoložil to, co měl a mohl. Výzva k doložení daňové uznatelnosti veškerých výdajů, o které byl žalobcem snížen základ daně, rovněž nijak nevybočila ze zákonných mezí, neboť daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „daňový řád“). Správci daně nevznikly pochybnosti ve vztahu k jednotlivým plněním, nýbrž pochybnosti, zda vůbec lze za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), považovat výdaje, které žalobce systematicky a dlouhodobě uplatňoval, neboť se v konečném důsledku jevily jako vynaložené na soukromé výlety (výdaje v souvislosti s projektem *B-ROAD – příprava podkladů a materiálů*, výdaje na provoz motocyklů a automobilů při zahraničních cestách, výdaje na diety a ubytování při těchto cestách). Městský soud nepřisvědčil ani tvrzení, že by správce daně požadoval po žalobci negativní důkaz o zdanění všech jeho příjmů. Žádal-li po žalobci doložit, že do základu daně zahrnul veškeré své příjmy, reagoval tím na jeho tvrzení o hojné publikační činnosti, tj. chtěl se ujistit, že z této činnosti žalobci nevznikly žádné příjmy, jež měly být zahrnuty do základu daně.

Co se týká sporu o daňovou uznatelnost konkrétních výdajů, městský soud aproboval postup správce daně při stanovení vstupní ceny nemovitosti pro účely odpisování podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Protože znalecké posudky doložené žalobcem nemohly být použity, správci daně nic nebránilo vycházet z údaje o ceně těchto nemovitostí vypočtené již dříve, pro potřeby daně darovací (dostupné z elektronické databáze místně příslušného správce daně, jenž žalobci tuto daň vyměřil). Pokud správce daně žalobcem předložené znalecké posudky vzal za podklad alespoň pro účely zjištění ceny pozemku (který odepisování nepodléhá), a to tím způsobem, že vycházel z podílu hodnoty pozemku na celkové hodnotě nemovitostí, kdy takto zjištěným percentilem následně vynásobil hodnotu nemovitostí zjištěnou v předchozím řízení o dani darovací, městský soud konstatoval, že tento postup byl daňovými orgány patřičně vysvětlen, a lze jej považovat za rozumný a obhajitelný.

Ani námitka neuznání cestovních výdajů do místa nemovitosti, v níž sídlí Východočeská tiskárna (dále jen „VČT“), nebyla soudem shledána důvodnou. Městský soud zdůraznil, že důvodem neuznání nebyla nesprávná evidence, nýbrž to, že stěžovatel

neprokázal, že tyto cesty sloužily ještě k něčemu jinému (správa nemovitosti), než k činnosti, kterou vykonával pro tuto společnost jako její společník a jednatel; VČT navíc žalobci takto vynaložené cestovní výdaje proplácela.

Dále městský soud uvedl, že nesdílí přesvědčení žalobce, že prokázal souvislost mezi náklady vynaloženými na leasing, nákup pohonných hmot a ubytování a stravování v zahraničí na straně jedné a očekávanými příjmy z projektu *B-ROAD* na straně druhé. Správce daně nepochyboval o tom, že žalobce uvedené náklady vynaložil, nespatřoval v nich však dostatečně úzký vztah k příjmům očekávaným v souvislosti se zmiňovaným projektem. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí totiž existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se nemůže jednat o výdaje vynaložené na jejich dosažení, udržení či zajištění. Městský soud sdílí názor žalovaného, že žalobce neprokázal, že výdaje vynaložené v letech 2003 – 2005 bezprostředně souvisely s tvorbou internetového projektu, s plánovanou realizací v roce 2008 (nakonec nezačal ani fungovat), případně s tvorbou publikace pro cestovatele na motorkách (poprvé tiskem v roce 2009). Je sice pravdou, že okamžik skutečné realizace zisku může nastat i v jiném zdaňovacím období, pochybnosti správce daně zde však byly namístě. Pokud chtěl žalobce poskytovat motoristům aktuální informace o trasách, turistických službách apod., lze stěží uvěřit, že by k tomu mohly sloužit řadu let staré informace. Tím spíše, že cesty, z nichž žalobce uplatňoval výdaje, podnikal s přáteli či známými pod hlavičkou *D MOTO klubu*, což bylo patrno z webových stránek této organizace. Žalobce sice uvedl, že *D MOTO klub* je pouze recese, to nicméně nijak nevyvrací pochybnost správce daně, že výdaje vynaložené na cestách byly převážně (výlučně) výdaji pro osobní potřebu ve smyslu § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů; totéž platí o výdajích na pobyt žalobce, jeho manželky a dcery v lyžařském středisku Val di Fiemme, či o výdajích na nákup dámského oblečení na motorku. Žalobce tedy neprokázal, že výdaje na tyto cesty byly oprávněné. Dovolával-li se v této souvislosti též obav o *know-how* svých podkladů, které by mohly být využity neoprávněnou osobou (předložil pouze obecnou strukturu plánovaného serveru), městský soud konstatoval, že daňový subjekt nelze nutit k prokazování svých tvrzení; bere tím však na sebe riziko neunesení důkazního břemene, což je i případ žalobce.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, odvolávající se na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti nicméně plyne, že stěžovatelem je tvrzen pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b). Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel předně uvádí, že setrvává na svých žalobních tvrzeních a namítá, že se městský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, kterou takřka celou převzal, aniž by se náležitě vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě i při jednání, které před ním proběhlo.

Stěžovatel nadále zastává názor, že provedená daňová kontrola byla nezákonná, což dovozuje, mimo jiné, i z toho, že od roku 1990, kdy začal podnikat, absolvoval daňovou kontrolu již několikrát. Konkrétní důvody nezákonnosti nyní posuzované kontroly spatřuje zejména v tom, že ze strany správce daně byla od počátku patrná jen snaha o doměření daně a nikoliv o objektivní prověření správnosti a pravdivosti údajů, přičemž nebylo přihlíženo ke stěžovatelovým vysvětlením ani důkazům. Délka provádění této kontroly byla nepřiměřeně dlouhá a je nepřijatelné, pokouší-li se soud přenést odpovědnost na něj samotného. I když ze spisu nevyplývají žádná delší období prodlev, neznamená to, že by byla doba provádění daňové kontroly přiměřená či ospravedlnitelná. Dle stěžovatele byly tímto postupem opakovaně porušeny základní zásady daňového řízení.

Pokud jde o výzvu ze dne 19. 7. 2007, kterou byl stěžovatel vyzván k doložení důkazních prostředků vztahujících se, mimo jiné, k období roku 2002, ani zde stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že se jednalo jen o písařskou chybu respektive omyl. Dle stěžovatele tímto postupem nebyl daňovému subjektu sdělen zcela konkrétně rozsah a cíl prováděné kontroly, v důsledku čehož byl přinejmenším uveden do nejistoty ohledně předmětu kontroly.

Stěžovatel setrvává též na závěru, že požadavek na předložení důkazních prostředků prokazujících, že „veškeré výdaje“ byly uplatněny oprávněně, je požadavkem, jenž přesahuje zákonná oprávnění správce daně a jedná se o faktické přenášení povinností daňových orgánů na daňový subjekt. Nesouhlasí ani s argumentací městského soudu, že byl tento postup namístě, neboť se tyto výdaje jevily jako vynaložené na soukromé výlety. Dle stěžovatele se mohou cestovní výdaje vždy jevit jako výdaje na soukromé cesty, nicméně má za to, že dostatečně objasnil, že právě tyto byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou motoristického průvodce, jenž byl následně opakovaně v tištěné podobě vydán. V souladu se zákonem nebyl ani požadavek na doložení důkazních prostředků prokazujících, že veškeré dosažené příjmy byly zahrnuty do základu daně, neboť se jedná o požadavek na podání negativního důkazu, jenž je právně i fakticky nemožný. Na tomto závěru nic nemění ani tvrzení, že se jednalo o reakci na stěžovatelem tvrzenou četnou publikační činnost.

Dále stěžovatel městskému soudu vytýká, že akceptoval postup správce daně při zjišťování vstupní ceny nemovitosti pro potřeby jejího odepisování. Správce daně vzal za základ pouhý údaj z databáze, neboť znalecký posudek již byl skartován, a tedy jeho správnost nebylo možné ověřit. Učinil tak přesto, že stěžovatel doložil dokonce dva znalecké posudky (z 1. 8. 1996 a 13. 7. 2005), v nichž je zjištěná cena v průměru výše než dvojnásobná. Ačkoli správce daně k těmto důkazům nepřihlížel, vytrhl z nich dílčí údaj, týkající se ceny pozemku, a takto zjištěnou cenu použil ke zjištění dílčí ceny nemovitosti, kterou nelze odepisovat. Dle stěžovatele měl správce daně údaje plynoucí z předložených posudků použít na komplexní posouzení věci a uznat je jako důkaz, anebo je měl odmítnout jako celek a tento postup náležitě odůvodnit. Správní soud *de facto* zopakoval argumentaci žalovaného, aniž by se řádně vypořádal se stěžovatelem uplatněnými námitkami.

Pokud jde dále o neuznání cestovních výdajů do místa pronajímané nemovitosti v důsledku neprokázání, že by tyto cesty pro značný časový odstup sloužily ještě k něčemu

jinému, než k činnosti vykonávané pro VČT, stěžovatel namítá, že je předložení takových důkazů nereálné (a tedy nesplnitelné). Již dříve uvedl, že veškeré cesty se snažil využít též za účelem kontroly technického stavu nemovitosti, zajištění jejích oprav či komunikace s nájemci. Co se týče vymezení účelu cest, stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že došlo k pouze administrativnímu pochybení, kdy tyto nebyly rozděleny mezi podnikatelskou činnost a správu nemovitostí.

Stěžovatel má též za to, že byla nesprávně posouzena otázka příčinné souvislosti mezi vynaložením výdajů na platby leasingu, nákup pohonných hmot, včetně nákladů spojených s cestováním a očekávanými příjmy. Uvádí, že předložil dostatek důkazů jednoznačně prokazujících, že zde taková příčinná souvislost existovala. Tvrzení žalovaného, že většinu údajů nezbytných pro zajištění obsahu projektu *B-ROAD* lze zjistit z webových stránek daných lokalit, svědčí o nepochopení podstaty projektu, tedy multimediálního internetového serveru pro motocyklisty, sloužícího k podpoře cestovního ruchu. Přestože internetový projekt nebyl nakonec v důsledku nedostatku financí realizován, na základě podkladů pro www stránky byla tiskem opakovaně vydána neperiodická publikace – cestovní průvodce (2009, 2010, 2011). Bylo nezbytné, aby byly prezentované informace podloženy osobní zkušeností, jakožto přidanou hodnotou. Stěžovatel proto věnoval značný čas a úsilí shromažďování materiálů, zejména nalezení vhodných motoristických tras, zajímavostí na trasách, vyhotovení katalogu ubytovacích zařízení, pořízení fotodokumentace apod. Právě za účelem financování těchto činností byly vynaloženy předmětné výdaje, bez kterých by nebyl stěžovatel schopen tyto podklady pořídit.

Stěžovatel závěrem uvádí, že s přípravou podobných projektů má bohaté zkušenosti a zdůrazňuje, že v prvním období zásadně vznikají pouze náklady a teprve následně, po cca 3 až 5 letech, je dosahováno zisku, který se však vždy nemusí dostavit. Správci daně v souvislosti s projektem popisoval způsob dosažení předpokládaného zisku, včetně relevantních propočtů a vysvětlení; doložil též kompletní podklady k celému projektu. Je tak zcela absurdní, dospěl-li správce daně k závěru, že stěžovatel neměl v posuzovaných obdobích žádné daňově uznatelné výdaje.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k obsahu žaloby a na odůvodnění napadených rozhodnutí, neboť má za to, že námitky uplatněné v kasační stížnosti jsou shodné s námitkami uplatněnými v žalobě.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízení orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Předně nutno uvést, že ačkoliv stěžovatel krajskému soudu obecně vytýká, že v napadeném rozsudku *de facto* pouze převzal argumentaci žalovaného, aniž by se náležitě vypořádal s žalobními námitkami, je to naopak sám stěžovatel, který v kasační stížnosti v zásadě pouze opakuje žalobní výhrady proti postupu správních orgánů. To vše víceméně bez toho, že by konkrétně polemizoval s hodnotícími závěry městského soudu. Nejvyšší správní soud přitom již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48 judikoval, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu“* (obdobně srov. například rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59). Kasační stížnost je tedy opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se tak může uplatněnými kasačními námitkami zabývat (až na výjimky) toliko v rovině obecné; z hlediska rozsahu přezkumu se proto může vyjádřit prakticky jen k tomu, zda jsou odpovídající závěry městského soudu přezkoumatelné, vnitřně konzistentní a v souladu s principy obecné a právní logiky.

Pokud jde o tvrzení, že městský soud pouze převzal závěry žalovaného správního orgánu, aniž se náležitě vypořádal s žalobními výhradami, k této otázce bylo již v minulosti Nejvyšším správním soudem opakovaně judikováno, že *„[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“*. (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno. Z pohledu standardu soudního přezkumu je v nyní posuzované věci podstatné, že se městský soud zabýval všemi stěžovatelem uplatněnými žalobními body a vypořádal se se všemi jeho argumentačními pozicemi. Jeho závěry jsou přitom logické a přezkoumatelné, na čemž nic nemění ani fakt, že v převážné části jen aproboval právní názor vyslovený již daňovými orgány.

Co se týče způsobu vypořádání jednotlivých žalobních námitek, Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve namítanou nepřiměřenou délkou daňové kontroly. Zde je třeba konstatovat, že zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.) Správce daně však musí v každém případě postupovat

v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímo, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola. V dané věci se jednalo o kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období let 2004 a 2005, zahájenou dne 7. 2. 2007 (tedy v rámci tříleté subjektivní prekluzivní lhůty) a obě daně tak bylo možné doměřit až do konce roku 2010. Poněvadž byla tato daňová kontrola ukončena již dne 27. 6. 2008 a dodatečné vyměření daně bylo pravomocně skončeno rozhodnutími žalovaného o odvoláních ze dne 23. 9. 2009, je zřejmé, že správce daně provedl daňovou kontrolu ještě v zákonné lhůtě. Pokud jde o uvedenou zásadu hospodárnosti, zdejší soud, stejně jako žalovaný a městský soud, neshledal ze spisu žádné delší prodlevy v jejím provádění, jež by bylo možné přičíst správci daně. Ten postupoval celou dobu kontinuálně, komunikoval se stěžovatelem a obstarával si vlastní podklady (dožádání apod.), pro co nejdůkladnější zjištění skutkového stavu. S městským soudem lze souhlasit i v tom, že trvání daňové kontroly bylo prodlouženo též z důvodů stojících na straně stěžovatele, neboť z daňového spisu plyne, že správce daně opakovaně vyhověl jeho žádostem o prodloužení lhůt k předložení dokladů či o odložení plánovaného ústního jednání na pozdější termín. Stěžovatel navíc zcela přehlíží (pro posouzení předmětné námitky rozhodující) skutečnost, že soudní ochrany před tvrzenou nepřiměřenou délkou daňové kontroly se mohl domáhat v jiném typu řízení (žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu, či před nezákonným zásahem); v soudním řízení, jehož předmětem je posouzení zákonnosti konečného rozhodnutí, je namítaná délka provádění daňové kontroly bezpředmětná. S ohledem na výše uvedené tedy nelze námitku stran nepřiměřené délky provádění daňové kontroly shledat důvodnou.

Nezákonnost daňové kontroly spatřuje stěžovatel též v uvedení nesprávného údaje o kontrolovaném období ve výzvě ze dne 19. 7. 2007; tvrdí, že mu v důsledku tohoto pochybení nebyl zřejmý rozsah a cíl provedené kontroly. S tímto názorem zdejší soud nesouhlasí. Z obsahu výzvy jednoznačně vyplývá, že rok 2002 zde byl uveden omylem, neboť celé její odůvodnění (a tedy i veškeré skutečnosti, které správce daně po stěžovateli požadoval doložit), se týká pouze zdaňovacích období let 2003 – 2005. Stěžovatel byl navíc o rozsahu daňové kontroly zpraven již dříve, a to při jejím zahájení, na jednání, kterého se dne 7. 2. 2007 zúčastnil, tedy cca 5 měsíců před obdržením předmětné výzvy (viz protokol o ústním jednání č. j. 14483/07/021932/47588). Stěžovatel se správcem daně již v době před vydáním předmětné výzvy prokazatelně spolupracoval, a proběhla i další ústní jednání ve dnech 21. 3. 2007 a 11. 4. 2007, z nichž je zřejmé, že rok 2002 předmětem zájmu nebyl. Mimoto, ani následný postup stěžovatele po obdržení předmětné výzvy žádným způsobem nesvědčí o tom, že by jejímu obsahu jakkoli neporozuměl, či měl pochybnosti o tom, jaké skutečnosti a ke kterým zdaňovacím obdobím byly správcem daně prověřovány. Stěžovatel na výzvu reagoval podáním ze dne 8. 8. 2007, ve kterém žádné pochybnosti nevyjádřil a vyslovoval se pouze ke zdaňovacím obdobím let 2003 – 2005. Zdejší soud má tedy, ve shodě s městským soudem, za to, že uvedená písařská chyba nemohla způsobit tak závažný následek, jako je nezákonnost daňové kontroly, a tuto argumentaci stěžovatele považuje spíše za účelovou.

Tvrdí-li dále stěžovatel, že městský soud pochybil, pokud akceptoval požadavek správce daně na doložení daňové uznatelnosti veškerých výdajů, o které byl snižován základ daně, neboť takový požadavek šel nad rámec jeho zákonných oprávnění, ani s tím se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Městský soud správně poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu bylo na stěžovateli nejen tvrdit, ale též prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jak plyne ze samotné výzvy, správce daně neměl pochybnosti o skutečné existenci stěžovatelem tvrzených výdajů jako celku a nevznikly mu pochybnosti ani o jednotlivých případech. Poněvadž však stěžovatel systematicky a dlouhodobě uplatňoval tyto výdaje spojené se stejným cílem – přípravou podkladů a materiálů pro projekt *B-ROAD*, kdy tuto spojitost relevantně neprokázal (například poukazováním na ohrožení svého *know-how* apod.), správci daně vznikly pochybnosti, zda lze tyto veškeré stěžovatelem uplatňované výdaje vůbec považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů, tedy zda skutečně souvisely s jeho podnikatelskou činností (z výzvy plyne, že se jednalo zejména o výdaje na provoz motocyklů a automobilů, jejich vybavení, diety a ubytování při zahraničních cestách, apod.). V tomto smyslu je tak třeba uvedenou výzvu interpretovat. Tvrdí-li pak stěžovatel, že již v době této výzvy dostatečně objasnil, že tyto výdaje byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou motoristického průvodce, jedná se o jeho subjektivní postoj, který byl daňovými orgány přesvědčivě vyvrácen a následně i aprobován městským soudem.

Ani tvrzení stěžovatele o požadavku správce daně na předložení negativního důkazu (prokázání, že byly veškeré dosažené příjmy zahrnuty do základu daně), nemůže obstát. Lze totiž souhlasit s městským soudem, že žalovaný nepožadoval po stěžovateli prokázání, „že se něco nestalo“, nýbrž že reagoval na jeho tvrzení uvedené v odpovědi na otázky správce daně ze dne 10. 4. 2007, o své hojné publikační činnosti v letech 2003 - 2006. Správce daně zcela logicky vycházel z toho, že tyto aktivity byly spojeny s určitými příjmy, přičemž příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu či televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, jsou (při stanovení dalších podmínek) samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou, dle § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy se nezahrnují do základu daně (§ 5 odst. 5 uvedeného zákona) a výdaje na ně vynaložené nelze, s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Poněvadž správci daně nebylo zřejmé, zda stěžovateli vznikly v souvislosti s jeho deklarovanou publikační činností nějaké příjmy, popřípadě v jaké výši, byl jeho požadavek zcela legitimní.

Stěžovatel dále nesouhlasí s hodnocením oprávněnosti výdajů vynaložených na dosažení příjmů z pronájmu nemovitosti, přičemž napadá procesní postup správce daně při stanovení vstupní ceny této nemovitosti pro účely odpisování. Z obsahu předloženého daňového spisu je nicméně zřejmé, že správce daně postupoval v souladu s § 29 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, tedy že za vstupní cenu hmotného majetku pro účely odpisování, jde-li o majetek nabytý darováním (a od jeho nabytí neuplynula doba delší než 5 let), považoval cenu stanovenou pro účely daně darovací. Správce daně zjistil, že stěžovatel předmětnou nemovitost nabyl darovací smlouvou v roce 1995 a do obchodního majetku ji, v hodnotě 6 592 460 Kč, vložil v roce 1996. Na výzvu k prokázání výše vstupní

ceny nemovitosti předložil stěžovatel dva znalecké posudky, jeden z roku 1996, druhý z roku 2005. První posudek ocenil darem nabyté nemovitosti částkou 5 555 540 Kč (z toho na pozemek, venkovní úpravy a porosty připadlo 13,56% z celkové odhadní ceny), druhý posudek stanovil cenu ve výši 4 890 300 Kč (z toho na pozemek připadlo 13,72% z celkové odhadní ceny). S ohledem na zcela jednoznačnou dikci ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů však nemohly být tyto znalecké posudky využity pro stanovení vstupní ceny odepisované nemovitosti; stěžovatel současně nebyl schopen doložit znalecký posudek vypracovaný pro účely daně darovací, ani notářský zápis o jejím převodu. Správce daně proto zcela logicky provedl dožádání u správce daně místně příslušného k předmětné dani darovací a zjistil, že ta byla vyměřena ze základu daně ve výši 2 593 300 Kč; proti takovému postupu nelze z hlediska zákona ničeho namítat. Takto zjištěnou cenu správce daně následně ponížil o hodnotu pozemku, který není považován za odpisovaný hmotný majetek (§ 26 odst. 2 *a contrario* zákona o daních z příjmů), přičemž jeho hodnotu vypočetl na základě aritmetického průměru podílů pozemku na celkové odhadní ceně nemovitostí dle stěžovatelem předložených znaleckých posudků. Ty se v tomto směru lišily pouze nepatrně, z čehož lze usuzovat, že byly pro tento výpočet vhodným podkladem. Nelze přitom souhlasit se stěžovatelem, že tyto údaje neměly být (z jinak odmítnutých znaleckých posudků) vůbec využity. Nejenže totiž správce daně získal tyto posudky právě od stěžovatele, který jejich správnost nikdy nenamítal, ale jejich věcnou správnost výslovně nerozporovaly ani daňové orgány. Ty se touto otázkou nezabývaly, neboť zákon o daních z příjmů jednoznačně určuje pro potřeby určení vstupní ceny nemovitostí jiný informační zdroj. Zdejší soud považuje popsaný postup daňových orgánů za zcela logický a správný, přičemž nevidí ani důvod pochybovat o pravdivosti údaje o základu daně darovací, uvedeném v počítačové evidenci dožádaného správce daně, tedy v automatizovaném daňovém informačním systému (ADIS). Za situace, kdy již došlo ke skartaci příslušného daňového spisu, šlo zřejmě o jediný zdroj informací o vstupní ceně nemovitosti, který vyhovoval pokynu ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Pouhé obecné tvrzení stěžovatele, že tento údaj nelze ověřit, nemůže žádným způsobem snížit jeho hodnověrnost, neboť jej stěžovatel nijak nevyvrátil. Nadto, pokud by byla argumentace stěžovatele vzata do důsledků, nutně by vedla k nastolení otázky, zda stěžovatel v minulosti nepřiznal základ daně darovací nesprávně nižší, tedy zda z jeho strany nedošlo ke krácení této daně; tímto směrem ovšem argumentace stěžovatele (z pochopitelných důvodů) vedena není a ani zdejší soud se touto otázkou nebude dále zabývat.

Pokud jde dále o námitku neuznání cestovních nákladů do místa, v němž se nachází stěžovatelem pronajímaná nemovitost, již městský soud poznamenal, že chybná evidence těchto cest neměla na neuznání výdajů žádný vliv; proto je tato část námitky lichá. Důvodem neuznání těchto nákladů bylo, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení ohledně účelu těchto cest, tedy že je prováděl (kromě činností vykonávaných pro VČT) též za účelem kontroly technického stavu nemovitosti, zajištění jejích oprav, komunikaci s nájemci, apod. Stěžovatel navíc sám uvedl, že tato tvrzení není schopen prokázat, zejména s ohledem na velký časový odstup. Jak již bylo opakovaně uvedeno, daňový subjekt netíží pouze břemeno tvrzení ale též břemeno důkazní. Neprokázal-li tedy stěžovatel jednoznačně účel těchto cest, neunesl důkazní břemeno a tyto výdaje proto nemohou být uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ze zprávy o daňové kontrole navíc plyne, že správce daně získal pochybnosti o pravdivosti

stěžovatelových tvrzení též na základě odpovědi na dožádání u místně příslušného správce daně společnosti VČT, ze které vyplynulo, že tato společnost vyplácela stěžovateli náhrady za pohonné hmoty a za použití vozidla při pracovních cestách, jejichž data se shodují s cestami, z nichž uplatňoval stěžovatel výdaje v základu daně z příjmů fyzických osob. Zdejší soud tak shledává správným závěr žalovaného, jenž aproboval i městský soud, že stěžovatel neprokázal účel předmětných cest, jenž by jej opravňoval k uplatnění vynaložených nákladů jako daňově uznatelných. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

Co se týče poslední námitky, tedy nesouhlasu se závěrem městského soudu, že stěžovatel neprokázal souvislost mezi výdaji vynaloženými na platby leasingu, nákup pohonných hmot v tuzemsku i zahraničí, jakož i dalšími výdaji související zejména s cestováním, na straně jedné, a očekávanými příjmy z projektu *B-ROAD*, na straně druhé, zde lze zcela odkázat na pečlivé a obsáhle odůvodnění této otázky městským soudem na str. 5 a 6 rozsudku, s nímž se zdejší soud plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud nepopírá, že daňovým výdajem je i takový výdaj, který má souvislost byť i s jen očekávanými příjmy (viz například rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73), nicméně má též za to, že stěžovatel skutečně souvislost mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy dostatečně neprokázal, a to i s ohledem na jím zmiňované bohaté zkušenosti s přípravou obdobných projektů.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl tedy Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný a právo na náhradu nákladů řízení mu proto nepřísluší. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, tomu žádné náklady s tímto řízením nevznikly. Soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu 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 29. května 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu