



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **L. Z.**, zastoupeného JUDr. Michalem Kellnerem, advokátem se sídlem Ohradní 1159/65, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. 7. 2009, čj. 7909/09-1100-102079, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2012, čj. 8 Ca 263/2009-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) vydal dne 12. 1. 2009 dodatečný platební výměr, kterým žalobci, profesionálnímu fotbalistovi, dodatečně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 8 857 108 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 2 763 540 Kč, čímž zvýšil původně vyměřenou daň o 1 512 512 Kč.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 16. 7. 2009 zamítlo odvolání žalobce. Obsáhle zdůvodnilo, že rozsah daňové kontroly u žalobce byl vymezen správně a že žalobce neprokázal, že výdaje dle předložených dokladů byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně se přitom dle finančního ředitelství nedopustil žádných procesních pochybení.

[3] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobce rozhodnutí o odvolání napadl žalobou u Městského soudu v Praze. Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena v souladu s platnými právními předpisy a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Svůj názor opřel o stanovisko Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Měl za to, že výzva správce daně určená žalobci ke splnění důkazní povinnosti byla formulována dostatečně přesně a žalobce měl rovněž dostatek času i možností se k věci vyjádřit. Městský soud dále uvedl, že nejpodstatnější důkazní deficit, který na straně žalobce vznikl, byla skutečnost, že svědkyně paní V., jednatelka společnosti Solomon Group, Kft. (dále jen „Solomon“), uplatnila právo odepřít výpověď podle § 8 odst. 2 zákona o správě daní a nijak se tedy nevyjádřila k tomu, zda a jakým způsobem byla z její strany poskytována předmětná plnění v hodnotě 4 700 458 Kč. I z tohoto důvodu žalobce neunesl důkazní břemeno. Konečně městský soud neshledal, že by se rozhodnutí správce daně opíralo o skutečnosti, jež nebyly v průběhu daňového řízení prokázány a zjištěny, ani že by správce daně kladl žalobci návodné otázky. Proto nepovažoval námitky žalobce za důvodné.

III.

[5] Proti rozhodnutí městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel odkázal na jím podanou žalobu. Dále namítal nepřezkoumatelnost nebo nesrozumitelnost rozhodnutí městského soudu, případně nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť dle jeho názoru není zřejmé, zda soud výdaje zaplacené společnosti Solomon považoval za „*neprokázané co do jejich skutečného vynaložení, či za výdaje, které sice byly vynaloženy, ale nebyly poskytnuty, či za výdaje, které byly vynaloženy, byly poskytnuty, ale nelze je považovat za výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů*“. Městský soud se také dle stěžovatele nezabýval předloženým jazykovým, gramatickým a systematickým výkladem vybraných ustanovení zákona o správě daní a uplynutím prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní.

[7] Dále se stěžovatel neztotožnil s posouzením soudu v otázkách zahájení a průběhu daňové kontroly a průběhu dokazování v jejím rámci. Dle stěžovatele na závěr daňového řízení vyplynulo, že správce daně cílil přímo proti výdajům uhrazeným ve prospěch společnosti Solomon. Tato skutečnost rovněž měla vyplývat z komunikace mezi finančními orgány o zprávách analyticko-vyhledávacího oddělení. Správce daně tedy měl v případě stěžovatele konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly, ale stěžovateli je nesdělil. Proto byla daňová kontrola zahájena neústavním způsobem, čímž došlo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny. Na této skutečnosti dle stěžovatele nic nemění ani stanovisko Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Stěžovatel tak nebyl řádně obeznámen s pravými důvody daňové kontroly a rovněž nebyl poučen o možném výsledku a o dopadech daňové kontroly v případě, že zcela nevyhoví požadavkům kladeným na něj při dokazování.

[8] Stěžovatel tvrdil, že mu nikdy nebylo sděleno, z čeho vyplývaly pochybnosti správce daně o pravdivosti a průkaznosti předložených dokladů. Stěžovatel měl za to, že splnil svou důkazní povinnost, doložil zaplacení částek fakturami a výpisem z účtu a předložil osm svazků s materiály obdrženými na základě mandátní smlouvy uzavřené se společností Solomon. Nadto měla část poskytovaných služeb spotřební povahu (např. jídelničky, kondiční programy) a stěžovatel je tak nearchivoval, jiná část poskytovaných služeb spočívala v osobních jednáních a konzultacích. Výdaje se týkaly profesionálního života stěžovatele. Dle svého názoru tak doložil výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Protože správce daně zřejmě považoval fakturované částky za nepřiměřené, stěžovatel zdůraznil, že byly vypláceny na základě smluvního vztahu závislého na vůli stran. Rovněž stěžovatel tvrdil, že mu paní V. poskytovala odborné konzultace a není mu známo, z čeho vycházel žalovaný, když tvrdil opak. Dle názoru stěžovatele nemohl žalovaný toto zjištění učinit na základě dokazování v rámci kontroly. Stěžovatel se domnívá, že trvání na důkazním břemenu „*přesahuje do absurdní roviny nekonečného řetězce dokazování*“. Bylo by pro něj nepředstavitelné, aby smluvní plnění neobdržel a přitom se ho nedomáhal či nepožadoval vrácení uhrazených částek.

[9] Stěžovatel uvedl, že prvním úkonem směřujícím k možnému dodatečnému stanovení základu daně, o němž se dozvěděl, bylo až doručení Zprávy o daňové kontrole v listopadu 2008, což však již bylo po lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že dle judikatury je daňová kontrola jako celek považována za úkon směřující k přezkoumání správnosti daňové povinnosti. Daňová kontrola dle stěžovatele není úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty za všech okolností, čemuž podle něj přisvědčuje i judikatura (např. náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07).

[10] Rovněž to podle něj dokazuje i jazykový, gramatický a systematický výklad aplikovaných ustanovení. Z jazykového rozboru § 16 zákona o správě daní stěžovatel dovodil, že základ daně může být daňovou kontrolou buď zjišťován, nebo i jen prověřován. Proto ne každá kontrola může být úkonem, na jehož podkladě se daň vyměřuje. Za zjišťování základu daně pak stěžovatel považuje jen situace, kdy daňový subjekt „*nepodá daňové přiznání či jinak vůbec nespolupracuje*“. V ostatních případech se základ daně prověřováním jen kontroluje. Pokud na základě tohoto prověřování správce daně zjistí chybně stanovený základ daně a dodatečně stanoví základ daně a daň, znamená to, že teprve po dokončení takovéto daňové kontroly lze shledat, že šlo o kontrolu, která mohla sloužit ke zjištění základu daně. Daňová kontrola tak může směřovat jen k prověření daně, a v tom případě nemůže být její zahájení považováno za úkon dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní.

[11] Ze systematického výkladu stěžovatel dovodil, že úkonem směřujícím k vyměření daně by měl být úkon z části třetí zákona o správě daní nazvané „*Řízení vyměřovací*“, protože v uvedené části je rovněž § 47 tohoto zákona. Zejména poukazoval na § 43 zákona o správě daní upravující vytýkácí řízení. Uznal sice, že soudní praxe dovodila, že za úkon směřující k vyměření daně by mohla být i výzva k předložení důkazů, ale prohlásil, že tato výzva sama o sobě k ničemu nesměruje, zvláště pokud není doprovázena konkrétními pochybnostmi správce daně. Obecně by tedy bylo možné hledat úkon směřující k vyměření daně i v jiné části zákona, správce daně by však musel řádně sdělit konkrétní důvody daňovému subjektu.

[12] Konečně i z logického a gramatického výkladu stěžovatel dovodil, že úkon směřující k dodatečnému vyměření jeho daňové povinnosti byl učiněn až po prekluzivní lhůtě stanovené v § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Uvedené ustanovení obsahuje slovo „*učiněn*“ v dokonavém vidu. K tomu stěžovatel uvedl, že „*pokud Nejvyšší správní soud ČR judikoval, že daňová kontrola je jedním úkonem, může být úkonem daňové kontroly, který má mít vliv na přerušování prekluzivní lhůty, pouze takový úkon, v jehož rámci daňová kontrola (za účelem doměření daně) nejen začne, ale současně jako jeden úkon rovněž skončí*“. Proto musí daňová kontrola, která má přerušit běh prekluzivní lhůty, směřovat

k vyměření daně a musí být skončena před koncem dané lhůty. Samotný okamžik zahájení daňové kontroly nelze bez dalšího považovat za úkon, který přerušuje prekluzivní lhůtu pro vyměření daně.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatel obecně nesouhlasil s ústavností zahajování daňových kontrol v souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, který byl dle názoru městského soudu překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Při tom stěžovatel odkazoval na disenty některých soudců Ústavního soudu k uvedenému stanovisku i judikaturu Evropského soudu pro lidská práva.

[14] Ze všech těchto důvodů měl stěžovatel za to, že v jeho případě prekluzivní lhůta pro vyměření daně nebyla dodržena. To vedlo i k porušení jeho vlastnického práva. Proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozsudek městského soudu zrušil a případně zrušil i rozhodnutí správních orgánů.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud se s žalobními námitkami vypořádal dostatečným způsobem a jeho závěry jsou v souladu s právní úpravou i se závěry judikatury. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a neprokázal daňovou účinnost výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tuto skutečnost nyní účelově zaměňuje za tvrzení o nezákonném zahájení daňové kontroly a zmeškání prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[16] Žalovaný připomněl, že uvedení kasačních důvodů je náležitostí kasační stížnosti, jež dle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 70/2010-74 není splněna odkazem na důvody žalobní. Nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, který dle žalovaného své rozhodnutí dostatečným způsobem odůvodnil. Soud se sice výslovně nevyjádřil k tvrzení stěžovatele, že úkon směřující k dodatečnému vyměření daňové povinnosti za rok 2004 připadá až na konec daňové kontroly, nepřímou se však k němu vyjádřil při vypořádávání namítané „svévole“ při zahájení daňové kontroly, zejména odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný ani pro nesrozumitelnost, neboť splňuje požadavky vyslovené v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

[17] Ohledně zahájení daňové kontroly odkázal žalovaný na zjištěný skutkový stav, zejména protokol o ústním jednání čj. 207601/07/008933/3805, v němž je vymezen předmět kontroly, a na konstantní judikaturu, mj. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 46/2009-46 a čj. 1 Afs 56/2010-65. Na tom nemění nic ani to, že rozhodnutí žalovaného zmiňuje, že správce daně měl informace od analyticko-vyhledávacího oddělení týkající se plateb značných částek na bankovní účet maďarské společnosti Solomon od českých subjektů, zejména vrcholových sportovců.

[18] Stěžovatel neunesl důkazní břemeno při prokázání daňové účinnosti výdajů v celkové výši 4 700 458 Kč. Nebyl schopen prokázat, které konkrétní materiály obdržel na základě jednotlivých faktur. Tištěné materiály, které předložil, jsou obecné a dle zjištění správce daně se jedná o doslovné opisy (včetně fotografií) běžně dostupné literatury. Stěžovatel neprokázal, že získal zahraniční angažmá v souvislosti se službami, které měla poskytovat společnost Solomon. Pokud stěžovatel například uvedl, že se s paní V. setkával různě v McDonaldu, na stadionu Sparty nebo v různých restauracích, rozhodně to neodpovídá odbornému dohledu v regeneračních procesech, jak stanoví mandátní smlouva. Odborné konzultace mu měly být dle smlouvy sestavovány individuálně a aplikovány s odborným dohledem. Stěžovatel však nepředložil žádný

materiál svědčící o tom, že byl sestaven specificky pro jeho individuální potřebu. Sám dále prohlásil, že jednal pouze s paní V.. Proto žalovaný považuje za správný právní názor soudu o neúčinnosti předmětných výdajů. K tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 24/2010-117, které se zabývá uznatelností uplatněných výdajů.

[19] Žalovaný se rovněž neztotožnil s právním názorem stěžovatele, že daňovou kontrolu nelze považovat za všech okolností za úkon směřující k vyměření daně a není tedy vždy úkonem znamenajícím přerušeni běhu prekluzivní lhůty. Žalovaný odkázal např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 169/2006-58 a čj. 2 Afs 69/2004-52, podle nichž je daňová kontrola jako celek úkonem směřujícím k vyměření daně, bez ohledu na to, že je upravena v části první zákona o správě daní. Žalovaný proto v závěru svého vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti ve výše vymezeném rozsahu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Předně je třeba připomenout, že uvedení kasačních důvodů je podle § 106 odst. 1 s. ř. s. náležitostí kasační stížnosti. Stěžovatel přitom v úvodu své kasační stížnosti uvedl, že „*v základní míře odkazuje na text svého žalobního podání*“. Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí čj. 2 As 43/2005-79 uvedl, že je zpravidla třeba, aby stěžovatel uvedl důvody kasační stížnosti přímo v jejím textu. Odkázat by mohl pouze na „*konkrétní, ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení soudním či správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely kasační stížnosti žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 As 43/2005-79; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V rozhodnutí čj. 2 Afs 70/2010-74 Nejvyšší správní soud uvedl, že povinnost uvést žalobní důvody není splněna odkazem na důvody žalobní či na obsah jiných vyjádření v průběhu předchozího řízení. K žalobním tvrzením, která stěžovatelé nezopakovali i ve svých kasačních stížnostech Nejvyšší správní soud odmítl přihlédnout i v dalších věcech (viz např. rozhodnutí čj. 8 As 6/2011-142 a čj. 8 As 20/2012-42). I tuto kasační stížnost tedy Nejvyšší správní soud projednal v mezích důvodů v ní výslovně uvedených. Nadto přihlédl ke konkrétnímu odkazu na část III., bod 1. b) žaloby, na nějž stěžovatel odkazoval v souvislosti s povahou a obsahem dokládáných plnění. Lze však poznamenat, že v souhrnu se žalobní a kasační tvrzení stěžovatele v podstatné míře překrývala.

a) K tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Pokud by totiž Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, nemohl by posuzovat další kasační námitky stěžovatele. Nepřezkoumatelnost měla spočívat v nesrozumitelnosti rozsudku městského soudu, případně v nedostatečném odůvodnění rozsudku.

[24] Rozhodnutí soudu lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat například tehdy, pokud postrádá základní zákonné náležitosti; nelze-li z něj seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; zkoumá-li správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních

námitek); jedná-li se o rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním; neobsahuje-li vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností, nebo pokud jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Azs 47/2003-130). O takové správní rozhodnutí se v posuzovaném případě nejedná. Rozhodnutí městského soudu má všechny podstatné náležitosti, vypořádává žalobní námitky stěžovatele a právní názor soudu je z něj zřejmý a je srozumitelný.

[25] Rozhodnutí městského soudu je i dostatečně odůvodněné. Žalobním námitkám se soud věnoval na str. 5 – 7 rozsudku a jasně z něj vyplývá, že daňovou kontrolu považoval za řádně a včas zahájenou i za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Rovněž z rozsudku vyplývají důvody pro tento názor městského soudu. Městský soud tedy fakticky odmítl výklad příslušných ustanovení, který předložil stěžovatel v doplnění žaloby. Rovněž je zřejmé, že se městský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto neprokázal, že „*vynaložil tyto náklady (výdaje) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“. Městský soud neměl povinnost uvádět, zda výdaje nebyly skutečně vynaloženy; nebo vynaloženy a neposkytnuty; nebo vynaloženy a poskytnuty, ale nejednalo se o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak požadoval stěžovatel (ostatně stěžovatel ani nevysvětlil, jaký smysl by takové rozlišování mělo a z čeho vychází). Postačuje, že městský soud z důvodů uvedených v rozhodnutí shledal, že dané výdaje nebyly *vynaloženy* právě *na* dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak jsou vymezeny v § 24 až 25 zákona o daních z příjmů.

[26] Věcným posouzením rozsudku městského soudu se Nejvyšší správní soud zabývá níže, rozsudek však považuje za přezkoumatelný a příslušnou kasační námitku za nedůvodnou.

b) K tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem

[27] Stěžovatel se neztotožnil s právním názorem městského soudu ve dvou oblastech. První z nich se týkala daňové kontroly. Stěžovatel namítal, že mu měly být sděleny konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly, že daňová kontrola není za všech okolností úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní, a že u stěžovatele došlo k zahájení daňové kontroly až po uplynutí této prekluzivní lhůty. Druhý okruh námitek se vztahoval k dokazování, zda byly určité výdaje stěžovatelem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[28] V posouzení prvního okruhu námitek, tedy námitek vztahujících se k vymezení pojmu daňové kontroly a jejího zahájení u stěžovatele, se Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem městského soudu.

[29] Stěžovatel se domníval, že mu měly být sděleny konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. Přitom poukazoval na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1837/07. Ústavní soud tímto náležením zvrátil ustálenou judikaturu správních soudů, podle níž správce daně nemusel disponovat konkrétními důvody pro zahájení daňové kontroly. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu s názorem Ústavního soudu nesouhlasily a s poukazem na jiné prostředky ochrany daňových subjektů před svévolným uplatňováním daňové kontroly, jimiž se Ústavní soud v citovaném nálezu nezabýval, vyzvaly Ústavní soud k přehodnocení jeho závěrů (srov. rozsudek čj. 8 Afs 46/2009-46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Aps 2/2009-52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS).

[30] Ústavní soud tuto výzvu přijal a ve stanovisku pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 se odchýlil od právního názoru uvedeného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle většiny pléna „*[o]mezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně*

(jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu“. Z toho vyplývá, že pro shledání, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, nepostačuje pouhý nedostatek důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně. To podporují i odlišná stanoviska ústavních soudců Duchoně, Wagnerové a Holländera (který jako příklady uvádí opakovanou daňovou kontrolu bez nových skutečností či důvodů nebo provádění daňové kontroly ve dnech státních svátků). Jen v takovém případě je zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů nezákonné a porušující informační sebeurčení daňového subjektu.

[31] V projednávané věci Nejvyšší správní soud takové okolnosti neshledal a stěžovatel je ani netvrdil. Daňovou kontrolu u stěžovatele správce daně zahájil dne 14. 8. 2007, o čemž sepsal protokol čj. 207601/07/008933/3805 o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. Předmětem kontroly byla dle protokolu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2003, 2004 a 2005 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen a červen roku 2004, 3. čtvrtletí roku 2004 až 4. čtvrtletí roku 2005. Správce daně tedy vyrozuměl stěžovatele o tom, že se daňová kontrola provádí, jaké období bude podléhat kontrole i jakých daní se kontrola týká. Správce daně se zástupce stěžovatele již při prvním jednání dotazoval na podnikatelskou činnost stěžovatele, jeho obchodní majetek, příjmy a výdaje. Zástupce stěžovatele při tomto jednání sám sdělil, že mezi nejvyšší náklady, které snižují dosažené příjmy stěžovatele, patří faktury od společnosti Solomon. Do konce roku 2007, tedy v době před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní, proběhlo několik dalších ústních jednání mezi správcem daně a zástupcem stěžovatele a stěžovateli byly zaslány výzvy k prokázání konkrétních skutečností, včetně nutnosti prokázání, že výdaje za služby poskytované společností Solomon byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výzva ze dne 25. 10. 2007, čj. 246552/07/008933/3805).

[32] Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že kontrola byla zaměřená na přezkoumání skutečné daňové povinnosti stěžovatele za příslušné zdaňovací období, nikoliv pouze proti výdajům uhrazeným společností Solomon, jak uváděl stěžovatel. O tom mimo jiné svědčí i to, že správce daně stěžovateli doměřil daň nejen kvůli výdajům zaplaceným za faktury společnosti Solomon uplatněným jako daňové výdaje, což správce daně neuznal, ale rovněž i za příjem ve výši 380 000 Kč z prodeje automobilu. Automobil byl součástí obchodního majetku stěžovatele, stěžovatel však příjem z prodeje automobilu nezahrnul do základu daně. Proto správce daně zvýšil dodatečným platebním výměrem základ daně i o tuto částku.

[33] Správce daně tedy nejen formálně, ale i ve skutečnosti prověřoval ve zdaňovacím období roku 2004 všechny podklady stěžovatele sloužící pro výpočet daně z příjmů. Na obchodní vztahy se společností Solomon upozornil sám zástupce stěžovatele již při prvním jednání se správcem daně. Následující výzvy ze strany správce daně byly konkrétní a umožňovaly stěžovateli prokázat skutečnosti, jež uváděl v daňových tvrzeních. Není proto podstatné, že správce daně měl před zahájením kontroly k dispozici i podklady od analyticko-vyhledávacího oddělení Finančního ředitelství v Praze, které se týkaly společnosti Solomon. Správce daně nebyl povinen sdělit žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly (shodný názor vyslovil Nejvyšší správní soud i např. v rozsudku čj. 1 Afs 56/2010-65). Daňová kontrola tak byla zahájena řádně.

[34] Stěžovatel dále v souvislosti s daňovou kontrolou za použití různých interpretačních metod tvrdil, že daňová kontrola není za všech okolností úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní, a že u stěžovatele došlo k zahájení daňové kontroly až po uplynutí této prekluzivní lhůty. S touto dílčí námitkou se Nejvyšší správní

soud nemohl ztotožnit. Akceptování výkladu příslušných ustanovení (§ 16 a § 47 zákona o správě daní), který předložil stěžovatel, by vedlo k popření ustálené judikatury správních soudů.

[35] Judikatura totiž již vymezila, že daňová kontrola jako celek představuje jediný úkon, který současně je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 69/2004-52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS). Rovněž dle uvedeného rozsudku platí, že pokud správce daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní zahájil daňovou kontrolu, „*běžší tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.*“ Nejvyšší správní soud zde pro stručnost na podrobné odůvodnění citovaného rozsudku odkazuje; z novější judikatury ztotožňující se s těmito závěry lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 114/2008-47 a čj. 1 Afs 46/2012-33.

[36] Jedinou výjimku ze zásady, že se prekluzivní lhůta přerušuje zahájením daňové kontroly, judikatura dovodila v případech, kdy dojde pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly, tj. sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly zpravidla těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, aniž by v přiměřené době poté následovaly další kroky správce daně, jimiž by prověřoval daňové relevantní skutečnosti (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 22/2003-109 a čj. 8 Afs 7/2005-96).

[37] Nejvyšší správní soud neshledal v tomto případě důvod se od výše uvedených závěrů odchýlit. Lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 měla stěžovateli uplynout dnem 31. 12. 2007. Daňovou kontrolu správce daně zahájil u stěžovatele dne 14. 8. 2007. Do konce roku 2007 a posléze i během následujícího roku až do ukončení daňové kontroly následovala řada dílčích úkonů správce daně, které svědčí o tom, že daňová kontrola nebyla v roce 2007 zahájena pouze formálně. Lhůta pro doměření daně tak počala běžet znovu od konce roku 2007. Dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 správce daně vydal dne 12. 1. 2009, dodržel tedy lhůtu stanovenou v § 47 zákona o správě daní.

[38] Námitky stěžovatele vztahující se k vymezení pojmu daňové kontroly a jejího zahájení u stěžovatele tedy Nejvyšší správní soud nepovažoval za důvodné. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena řádně. Způsobila proto i přerušování běhu prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní.

[39] Druhý okruh námitek stěžovatele směřoval proti názoru správních orgánů a městského soudu, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost. Tento závěr však vyplývá ze skutečností uvedených ve správním spise.

[40] Podle mandátní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností Solomon měl mandatář (společnost Solomon) provádět intenzivní akviziční činnost zaměřenou na kluby, které jsou účastníky nejvyšších fotbalových soutěží v zemích vyjmenovaných ve smlouvě, dále měl dojednávat podmínky s potencionálními obchodními partnery, provádět práce spojené s prezentací stěžovatele, provádět odborné konzultace v oblasti životosprávy, výživy, regeneračních procesů a fyziologie tělesné zátěže, vytvořit přípravu na trenérský kurs, provádět průzkum možností investičních řešení, poradenství v oblasti finančních a realitních investic,

právní pomoc při realizaci nákupu nemovitosti a další činnosti. Již z tohoto přehledu je zřejmé, že část uvedených činností může mít povahu čistě soukromou, což shledal i správce daně.

[41] Stěžovatel při ústním jednání se správcem daně uvedl, že ze společnosti Solomon spolupracoval pouze s její jednatelkou paní V.. Ta přitom před správcem daně potvrdila pouze to, že byla jednou z více jednatelů společnosti Solomon, potvrdila spolupráci se stěžovatelem, pravost smluv, svůj podpis a razítko společnosti Solomon. Na otázku, zda jsou jí známy skutečnosti vztahující se k fakturovaným činnostem odpověděla, že jí tyto skutečnosti jsou známy, ale uplatnila právo odepřít výpověď podle § 8 odst. 2 zákona o správě daní vzhledem k prošetřování činnosti společnosti Solomon na území České republiky Policií ČR.

[42] Fakturované činnosti se shodovaly se službami uvedenými v mandátní smlouvě. Některé vyžadovaly odborný dohled, který však stěžovatel neprokázal, pokud uvedl, že jednal pouze s paní Votavovou. Jiné mohly být soukromého charakteru (finanční a právní poradenství, finanční a realitní investice, „*příprava zájemů angažmá při přestupu*“ a další). Řada faktur uváděla jako fakturovanou činnost „*zprostředkování*“. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že není schopen odpovědět, čeho se zprostředkování týkalo. Velké množství fakturovaných služeb se týkalo webových stránek, stěžovatel však uvedl, že neví, o jaké stránky šlo, protože se o to nezajímal. Pokud stěžovatel zmiňoval, že předložil osm svazků písemných materiálů obdržených na základě mandátní smlouvy, správce daně shledal, že tyto materiály jsou obecné a jedná se o doslovné opisy běžně dostupné literatury. Stěžovatel tak těmito materiály neprokázal, že mu byly poskytovány individuální služby v hodnotě téměř pěti milionů korun, jak tvrdil.

[43] Pokud z uvedených skutkových okolností městský soud stejně jako správce daně a žalovaný shledal, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že výdaje fakturované společnosti Solomon byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je takový závěr opodstatněný. Lze souhlasit se žalovaným v tom, že pokud stěžovatel například uvedl, že se s paní V. setkával různě v McDonaldu, na stadionu Sparty nebo v různých restauracích, rozhodně to neodpovídá „*odbornému dohledu v regeneračních procesech*“.

[44] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda došlo k uskutečnění výdaje způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil v daňovém přiznání, prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k vyvrácení pochybností správce daně předloží.

[45] Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Primární podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí poplatník nepochybně prokázat, výdaje musí uplatnit ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nemůže uplatnit opakovaně. Výdaje musí poplatníkem prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy. (Viz rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 40/2005-72 a čj. 5 Afs 24/2010-117.)

[46] Důkazními prostředky, které si stěžovatel zvolil, se mu nepodařilo prokázat, že výdaje fakturované společnosti Solomon byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnost, že jednatelka společnosti Solomon odepřela svědeckou výpověď, důkazní postavení stěžovatele dále zhoršilo. Rozhodně nebylo možné na základě výsledků dokazování, tak jak bylo popsáno výše, uzavřít, že stěžovatel poskytl přehledný a důvěryhodný obraz o svých obchodních vztazích se společností Solomon. Takový přehledný a důvěryhodný obraz je však nezbytný pro posouzení daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[47] Lze se proto ztotožnit s městským soudem i v tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno kladené na něj zákonem o správě daní. Ani námitka brojící proti tomuto závěru městského soudu tak nebyla důvodná.

[48] Na závěr Nejvyšší správní soud poznamenává, že si je vědom toho, že usnesením čj. 1 Afs 73/2011-90 podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru ve věci, v níž byly posuzovány obchodní vztahy společnost Solomon a odlišného stěžovatele. Položené předběžné otázky se však týkaly mezinárodního dožádání a ve věci právě rozhodované nebyly relevantní. Proto nebylo pro posouzení kasačních námitek v této věci nutné vyčkávat rozhodnutí Soudního dvora.

VI.

[49] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 27. června 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu