



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobce: **MVDr. F. Š.**, zast. JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem, se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 23. 1. 2004, č. j. 10 Ca 311/2001 - 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby) po spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí) směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 8. 2001, č. j. 1614/110/2001 a č. j. 1615/110/2001. Těmito rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Dačicích, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za roky 1996 a 1997.

V žalobách stěžovatel žalovanému správnímu orgánu zejména vytýkal porušení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Doplnil, že žalovaný správní orgán v řízení postupoval účelově a podjatě; odkázal na rozpor mezi hmotněprávními a procesněprávními skutečnostmi. Dále uvedl, že žalovaný správní orgán se neseznámil se spisovým materiálem, věc pojal obecně, nezabýval se konkrétními věcmi. Stejně tak odkázal na zásady daňového řízení. Konečně pak žalovanému vytýkal, že se nevypořádal se všemi skutečnostmi, které byly

uváděny v odvolání. Na základě výše uvedeného pak požadoval zrušení napadaného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Českých Budějovicích žaloby zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak zejména (vztaženo k obsahu kasační stížnosti) uvedl, že v souzené věci byla daň vyměřena dle pomůcek a v odvolacím řízení pak žalovaný musel postupovat v souladu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, přičemž jeho úkolem již bylo toliko především posoudit, zda byly dodrženy zákonné požadavky pro takovéto stanovení daně, což se i stalo. Krajský soud ve vztahu k souzené věci dále zejména uvedl, že stěžovatel neprokázal povahu prostředků vložených do podnikání, nezanesl do účetnictví vakcinaci u některých zvířat a neunesl tak důkazní břemeno. Správce daně proto musel daň doměřit dle pomůcek. Stejně tak doplnil, že narkotizační přístroj stěžovatel nejen že nepoužíval, ale ani jej neuvedl do provozu, a proto se nemohlo jednat o výdaj na dosažení, udržení či zajištění zdanitelných příjmů. Na základě výše uvedených skutečností pak Krajský soud v Českých Budějovicích přisvědčil žalovanému správnímu orgánu a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu podřaditelného ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně zejména namítal, že soudní přezkum nebyl správný a úplný, soud důsledně nezkoumal spisový materiál a tento nehodnotil v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Dále uvedl, že v daňovém řízení splnil všechny zákonem stanovené povinnosti a nebylo třeba postupovat dle pomůcek. Upozornil na to, že ozřejmil povahu „fiktivních“ vkladů do podnikání a jejich nesprávné zaúčtování, a stejně tak, pokud správce daně uznal jako nákladovou položku výdaje za vakcinace, pak bylo možno vyčíslit i částku, kterou žalobce takto získal. K narkotizačnímu přístroji zvířat pak stěžovatel uvedl, že jej sice v uvedeném roce nepoužíval, přístroj je určen ke složitým operacím psů, takový případ však v jeho ordinaci nenastal, to však nevylučuje, že taková možnost nemohla nastat. Pokud jako odborník má zajistit vyžadovaný standard svých služeb, pak takové, popř. i rozsáhlejší zařízení se stává nezbytnou nutností vybavení veterináře. Konečně uvedl, že krajský soud pochybil, když vyložil, že v souzené věci nebyly vydány dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko jedna; stěžovatel upozornil na skutečnost, že dualita takových rozhodnutí by mohla vést k zastřeným úkonům správce daně.

Na základě výše uvedených skutečností pak stěžovatel požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém zejména uvedl, že u osobních vkladů do podnikání bylo rozhodující, že stěžovatel neprokázal, že tyto prostředky byly řádně zdaněny a tedy, že neunesl důkazní břemeno. K vakcinacím pak žalovaný doplnil, že stěžovatel o nich neúčtoval, tedy účetnictví nebylo úplné, a proto bylo třeba postupovat dle pomůcek. Stejně tak žalovaný uvedl, že stěžovatel nesplnil podmínky pro uznání narkotizačního přístroje jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť jej nepoužíval a nepodařilo se mu jej uvést do provozu, jak sám potvrdil do protokolu č. j. 19202/00/087930/2613. Konečně pak k námitce týkající se stěžovatelem tvrzené duality zpráv o daňové kontrole žalovaný uvedl, že se nejednalo o dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko o jednu, neb první exemplář byl toliko koncept zprávy předaný stěžovateli s tím, že konečné projednání zprávy bude provedeno později, čímž žalovaný dal stěžovateli navíc i možnost vyjádřit se ke zjištěním tam obsaženým, popř. proti nim uplatnit námitky.

S poukazem na uvedené žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvodem, který stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel za tento důvod označil důvod vymezený pod písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s, tedy nesprávné právní posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k dopadu významu tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Taková pochybení však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích neshledal.

Dále je podle Nejvyššího správního soudu třeba poukázat na znění relevantních zákonných ustanovení.

Ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.*

Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doplňuje, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním (podle odstavců 1 až 4), je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.*

Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků pak režim dokazování vymezuje tak, že *v daňovém řízení 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.*

Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků potom výše uvedené determinuje, a to tak, že správce daně prokazuje:

- a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu,
- b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce,
- c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,
- d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost uváděné skutečnosti i prokázat, vyjma skutečností vymezených v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neprokáže-li jím uváděné skutečnosti, má správce daně možnost použít institut pomůcek.

V souzené věci Nejvyšší správní soud ze správního spisu, ve vztahu k obsahu a rozsahu kasační stížnosti (která se týká jen části otázek, které posuzoval krajský soud), přitom zjistil, že stěžovatel podal (jako osoba samostatně výdělečná osoba v oblasti veterinární péče) přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 1996 a 1997. Dne 3. 5. 2000 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly byl stěžovatel vyzván, aby prokázal, že vklady vložené do podnikání představují řádně zdaněné peněžní prostředky, a dále aby prokázal, že účtoval o všech skutečnostech (ve spojení s vakcinací), což, jak vyplynulo ze správního spisu, stěžovatel řádně neprokázal. Ze správního spisu dále vyplynulo, že stěžovatel jako výdaj ovlivňující základ daně uplatňoval i narkotizační přístroj. Místním šetřením správce daně bylo zjištěno, že označený přístroj nejenže nebyl používán, ale ani nebyl uveden do provozu. Stejně tak ze správního spisu ve vztahu k souzené věci vyplynulo (z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2000), že stěžovatel převzal, navíc na žádost své zástupkyně, která jej zastupovala v řízení před správcem daně, dne 27. 11. 2000 (nepodepsaný) výtisk zprávy o kontrole s tím, že má možnost se k tam vyjádřeným zjištěním správce daně vyjádřit, a to předtím, než zpráva bude s konečným výsledkem projednána. Dne 20. 8. 2001 byla pak vydána žalobami napadaná rozhodnutí.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že v souzené věci se u skutečností, jejichž prokázání bylo po stěžovateli požadováno a které neprokázal, nejednalo o skutečnosti vymezené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a proto povinnost tvrzení, jakož i důkazní, měl daňový subjekt, tedy stěžovatel, který však skutečnosti relevantní pro prokázání svých daňových povinností, ani podle názoru Nejvyššího správního soudu, náležitě nedoložil. Neprokázal-li stěžovatel uváděné skutečnosti, měl správce daně možnost použít institut tzv. pomůcek, na základě kterých sám dovedl daňovou povinnost.

Jinými slovy proto, že stěžovatel nesplnil svou zákonem stanovenou povinnost, mohl správce daně postupovat za pomoci pomůcek. Krajský soud v Českých Budějovicích pak správně vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným správním orgánem, a stejně tak správně vyhodnotil všechny jeho závěry; Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. Námitky, ve kterých stěžovatel brojil proti použití pomůcek tak na základě výše uvedeného, Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými. Použití pomůcek bylo v souzené věci oprávněné, podmínky pro jeho použití, byly bezesbytku naplněny. V námitkách vztahujících se k použití pomůcek, tedy v námitkách, ve kterých stěžovatel namítal, resp. upozorňoval na povahu vkladů do podnikání a jejich nesprávné zaúčtování, resp. na vakcinace, tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil; plně odkazuje na závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích (u osobních vkladů do podnikání bylo rozhodující, že stěžovatel neprokázal, že tyto prostředky byly řádně zdaněny a tedy neunesl důkazní břemeno; o vakcinacích stěžovatel neúčtoval, účetnictví tedy nebylo úplné, a proto bylo třeba postupovat dle pomůcek), se kterými se ztotožňuje.

Stejně tak nemohl Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit ani v námitce týkající se narkotizačního přístroje, a to z důvodu, že tento přístroj nebyl vůbec uveden do provozu a stěžovatel jej pro účely svého podnikání ani nemohl používat. Stěžovatel ostatně sám potvrdil, jak vyplynulo ze správního spisu (viz protokol o místním šetření ze dne 1. 8. 2000), že se mu jej do provozu nepodařilo uvést. Za takového stavu správní orgán, a obdobně i krajský soud správně dovodily, že se nejedná o výdaj na dosažení, udržení či zajištění zdanitelných příjmů.

K námitce stěžovatele, ve které namítal údajně největší pochybení krajského soudu, tedy v námitce, kdy měl krajský soud podle stěžovatele pochybit tím, když uvedl, že v souzené věci nebyly vydány dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko jedna, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry zjištěné ze správního spisu, a to na skutečnost, že stěžovatel převzal dne 27. 11. 2000 nepodepsaný výtisk zprávy o kontrole s tím, že má možnost se ke zjištěním správce daně vyjádřit, předtím, než zpráva bude s konečným výsledkem projednána, přičemž stěžovatel podal proti označenému dokumentu i námitky a teprve dne 13. 12. 2000 byla se stěžovatelem projednána konečná a jediná zpráva o daňové kontrole; o dvě zprávy o daňové kontrole se v souzené věci tedy nejednalo. Nejednalo se tak tedy ani o dualitu takových rozhodnutí, jak tvrdil stěžovatel, a nemohlo tak na základě této skutečnosti, ani logicky dojít k zastřeným úkonům správce daně. V označených námitkách proto Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

Obdobně, s odkazem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil ani v námitkách týkajících se neúplného či nesprávného soudního přezkumu; krajský soud posoudil správně skutkový stav a stejně tak hodnotil souzenou věc v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Přezkum provedený krajským soudem v Českých Budějovicích shledal Nejvyšší správní soud jako úplný, správný, přičemž krajský soud vyšel ze správných skutečností řádně zjištěných ze spisového materiálu a tyto vyhodnotil v kontextu platné právní úpravy. Ani zde tak nemohl Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit.

Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že naplnění označeného stížnostního důvodu, tedy písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s., s ohledem na všechny stěžovatelem tvrzené skutečnosti, neshledal. Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval všemi tvrzeními stěžovatele i ve vztahu k jiným stížnostním důvodům, avšak ani naplnění těchto důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplnuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Účastníkům nebyla přiznána v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. a ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch.

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

V Brně dne 19. července 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu