

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **R. V.,** zastoupeného JUDr. Pavlem Malinou, advokátem se sídlem v Brně, Joštova 4, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2004, č. j. 29 Ca 284/2001 – 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2004, č. j. 29 Ca 284/2001 – 68, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 5. 2001, č. j. FŘ 110/1299/01-0107, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 29. 11. 2000, č. j. 141344/00/289914/5082, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 3 475 440 Kč tak, že dodatečně vyměřená daň byla snížena na částku 3 195 440 Kč. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že není pochyb o tom, že na rozhodnutí správce daně bylo otištěno úřední razítko, čemuž nasvědčuje grafické vyhotovení otisku, na němž je vyobrazen malý státní znak uvnitř kruhu a na obvodu je označeno, že se jedná o Finanční úřad Brno II. Úřední razítko odpovídá ustanovení § 3 odst. 2 zák. č. 68/1990 Sb., ve znění platném v roce 2000. Ustanovení § 2 odst. 2 vyhl. č. 435/1990 Sb. sice stanoví, že úřední razítko s malým státním znakem České republiky je kulaté o průměrech 20 mm, 25 mm nebo 36 mm,

ale ze skutečnosti, že razítko má rozměr 32 mm nelze dovozovat, že se vůbec nejedná o úřední razítko ve smyslu citovaného zákona, neboť takový výklad založený na právním formalizmu by postrádal atributy rozumného a smysluplného výkladu práva. Samotnou podstatou přezkoumávané věci je, zda částky vyloučené ze základu daně je či není možno považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud jde o vyplacenou zálohu na nákup vín ve výši 3 000 000 Kč, vyjádřil krajský soud závěr shodný s finančním ředitelstvím, že pouhá tvrzení o tom, že tato částka byla skutečně vyplacena, že se tak stalo v souladu se smlouvou a že je možné obchod v takovém rozsahu uzavřít, nestačí k prokázání nákladu ve smyslu citovaného ustanovení. Nikdo totiž nezpochybnil, že čistě teoreticky je možné obchod v takovém rozsahu realizovat a stejně tak, že došlo k uzavření předmětné smlouvy a že částka byla proplacena. Stěžovatel však neprokázal reálnou možnost uskutečnění obchodů v uvedené výši, tedy, že záloha byla zaplacena za účelem skutečného dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel také podle názoru krajského soudu neunesl důkazní břemeno pokud jde o částku vyplacenou na základě smlouvy o poradenství uzavřené s M. H. Ani v tomto případě nebylo zpochybněno, že stěžovatel měl příjem z prodeje obchodního podílu a že M. H. má příjem ve svém daňovém přiznání, tedy že částka byla proplacena. Stěžovatel však neprokázal, že vyplacení částky 5 000 000 Kč bylo skutečně vynaloženo na realizaci smlouvy, tedy že na základě této smlouvy bylo plněno a že existovala konkrétní činnost, v jejímž důsledku měl stěžovatel zisk. Tvrzení, že smlouva byla realizována, aniž by bylo prověřitelným způsobem specifikováno jak, k unesení důkazního břemene nestačí. S přihlédnutím k těmto skutečnostem krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po právu.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že důvod jejího podání spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve vadě řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a v nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel k prvnímu důvodu označil výklad soudu týkající se náležitostí úředního razítka za nesprávný, neboť bagatelizuje porušování právních předpisů ze strany správního orgánu. Pokud právní předpis stanoví, že úřední razítko s malým státním znakem České republiky má mít průměr 20 mm, 25 mm nebo 36 mm, tak nelze dojít výkladem k tomu, že by otisk úředního razítka mohl mít rozměr 32 mm, a přesto by se jednalo o otisk úředního razítka. K tomu stěžovatel dodal, že není vůbec zřejmé, zda platební výměr opatřil otiskem razítka správní orgán, když s ohledem na jeho velikost lze mít o této skutečnosti důvodné pochybnosti. K důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas s právním názorem soudu, že všechny důkazy mohly být uplatněny v daňovém řízení, a proto byly odmítnuty návrhy stěžovatele na provedení dokazování v řízení u soudu. V této souvislosti si stěžovatel dovolil odkázat na nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 195/96, ve kterém se uvádí, že ve správním soudnictví se nelze omezit jen na zkoumání zákonnosti rozhodnutí, aniž by se soud zabýval otázkami skutkovými. V této souvislosti odkázal stěžovatel na § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., z něhož jednoznačně vyplývá, že soud může důkazy ve správním (správně soudním) řízení provádět a tudíž názor krajského soudu, že stěžovatel mohl tyto důkazy uplatnit nejpozději v odvolacím řízení, je nesprávný. S odkazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel zejména poukázal na skutečnost, že finanční ředitelství nevzalo vůbec v potaz při svém rozhodování skutečnost, že stěžovatel převod obchodního podílu realizoval a za tento převod obdržel plnění, které řádně zdanil. Tato skutečnost podle názoru stěžovatele prokazuje, že plnění, které poskytl zprostředkovateli za převod obchodního podílu, bylo vynaloženo účelně jako daňově uznatelný výdaj, což je prokázáno tím,

že stěžovatel v souvislosti s tímto výdajem realizoval zisk představovaný realizovaným převodem obchodního podílu. Stěžovateli není vůbec zřejmé, jakými objektivně proveditelnými důkazy by měl nad rámec důkazů, které byly ve správním řízení provedeny, prokázat že M. H. vyvíjel činnost směřující k zprostředkování převodu obchodního podílu stěžovatele za situace, kdy charakter této činnosti „zprostředkování“ je z 99 % tvořen duševní činností zprostředkovatele, kterou nelze prokázat jinak než tím, že zprostředkovatel v rámci svědecké výpovědi potvrdí, že tuto činnost pro stěžovatele uskutečnil. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního ředitelství byly zrušeny a byla vyslovena nicotnost platebního výměru Finančního úřadu Brno II ze dne 29. 11. 2000, č. 1000000796.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že nelze přisvědčit námitce stěžovatele týkající se absence otisku úředního razítka na dodatečném platebním výměru. Finanční ředitelství se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, že na předmětném platebním výměru je úřední razítko otištěno. Na uvedený závěr nemá vliv ani ta skutečnost, že otisk úředního razítka má rozměr 32 mm. Skutečnost, že rozměr otisku úředního razítka se mírně odchyluje od rozměru razítka, jak jej stanoví platný právní předpis, neznamená, že pro otisk na rozhodnutí nebylo využito právě úřední razítko. S nedodržením požadovaného průměru razítka zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o správě daní a poplatků“) nespojuje žádnou sankci. Neplatnost vydaného rozhodnutí tak lze vázat pouze k absenci otisku úředního razítka, a to se v daném případě nestalo. Meritem projednávaného případu bylo, zda vyloučení dvou částek ze základu daně je či není možno považovat za daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stran namítané vady řízení před soudem, spatřované stěžovatelem v neprovedení dokazování v řízení před krajským soudem, se finanční ředitelství plně ztotožňuje s názorem tohoto soudu vyjádřeným v napadeném rozsudku. Finanční ředitelství se v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně zabývalo důkazním řízením, výslovně uvedlo, které důkazy byly předloženy stěžovatelem, které byly opatřeny v rámci daňového řízení, jak byly hodnoceny, na základě jakých myšlenkových postupů byly takto hodnoceny a zda byly osvědčeny jako důkaz daňové uznatelnosti konkrétních nákladů nebo ne. To, že hodnocení důkazních prostředků správcem daně se odlišuje od toho, jak je hodnotí stěžovatel, resp. chce aby je tak hodnotil správce daně, není porušením zákona, ale výsledkem aplikace zásady volného hodnocení důkazů. Pokud v daňovém řízení nebyly uplatněny některé důkazy, jak stěžovatel potvrzuje v kasační stížnosti, pak tyto ani neovlivnily, resp. nemohly ovlivnit, skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správce daně. Provedení navrhovaných důkazů v soudním řízení by mělo za následek změnu skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, ze kterého je povinen soud při přezkoumávání správního rozhodnutí vycházet. Finanční ředitelství odmítlo námitku nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí. Stran vlastního dokazování prováděného před správcem daně včetně hodnocení důkazních prostředků se finanční ředitelství vyjádřilo ve svém rozhodnutí. Finanční ředitelství shodně s krajským soudem konstatuje, že nebylo nikým zpochybňováno, že stěžovatel měl příjem z prodeje obchodního podílu a že M. H. příjem uvedl ve svém daňovém přiznání. V dané věci však nestačí pouze tvrdit, že smlouva byla uzavřena a že se činnosti smlouvou předvídané uskutečnily, neboť rozhodující bylo prokázat návaznost vyplacené zálohy s vykázanými příjmy. Stěžovatel neprokázal, že na základě smlouvy o zprostředkování bylo plněno, že existovala konkrétní činnost, v jejímž důsledku měl stěžovatel zisk. To, že smlouva byla realizována bez toho, že by bylo prověřitelným způsobem specifikováno jak, k unesení důkazního břemene nestačí. Proto si finanční ředitelství dovolilo vyjádřit názor, že žádný

z důvodů, pro který stěžovatel kasační stížnost podal, není opodstatněný a navrhlo její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanoví základní náležitosti rozhodnutí v daňovém řízení, jimiž je také podle písm. g) otisk tisk úředního razítka se státním znakem.

Podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo v odůvodněných případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky, stanoví náležitosti úředního razítka. Razítko, na němž je vyznačen malý státní znak, je kulatého tvaru o průměru 20 mm, 25 mm nebo 36 mm; malý státní znak je vyobrazen uvnitř kruhu, na jehož obvodu je označení oprávněné osoby, popřípadě i označení její organizační součásti a sídla (dále jen „úřední razítko“). Používá-li oprávněná osoba více úředních razítek, musí tato razítka obsahovat i pořadová čísla. Otisk úředního razítka je jednobarevný.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba nesplnění základních náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků týkající se otisku razítka vykládat restriktivně. Neplatnosti podle § 32 odst. 7 citovaného zákona by bylo možno se dovolat pouze tehdy, pokud by se provedení razítka odchylovalo od zákonných požadavků tak výrazným způsobem, že by adresát důvodně mohl mít za to, že rozhodnutí nebylo vydáno oprávněným orgánem. Nepatrná odchylka v rozměrech razítka takovým případem není. Nejvyšší správní soud k tomuto závěru vede i názor již dříve vyslovený Ústavním soudem v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 103/03, který k významu náležitostí razítka z hlediska zkrácení práv účastníka daňového řízení (týkající se nedostatku barevnosti otisku razítka) uvedl, že argumentace údajným neplatným barevným provedením malého státního znaku v otisku razítka státního orgánu je typickým příkladem právního formalismu a postrádá jakékoliv atributy rozumného a smysluplného výkladu. Pokud stěžovatel vyjádřil s ohledem na použitou velikost otisku razítka pochybnosti v tom směru, že není vůbec zřejmé, zda platební výměr opatřil otiskem razítka správní orgán, jedná se domněnku, která není ničím podložená. V souvislosti s touto námitkou považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že z obsahu kasační stížnosti nelze vůbec dovodit, v čem stěžovatel spatřuje zkrácení na svých právech, je-li otisk úředního razítka oproti rozměrům uvedeným v § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb. nepatrně menší. Proto tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Nedůvodnou je rovněž námitka stěžovatele, že v důsledku vady řízení před soudem bylo vydáno nezákonné rozhodnutí, přičemž vadu spatřuje v tom, že v přezkumném řízení neprovedl krajský soud jím navrhované důkazy. I když podle § 77 s. ř. s. soud provádí při jednání dokazování, vychází při přezkoumání správního rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního

orgánu. Krajský soud proto nemůže v rámci přezkumného řízení nahrazovat správní řízení. Důkazní břemeno je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na daňovém subjektu, neboť podle citovaného ustanovení 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. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, znamená to, že neunesl důkazní břemeno. Za situace, kdy stěžovatel měl povinnost jak v průběhu daňové kontroly, tak i odvolacího řízení jako nositel důkazního břemene prokazovat všechny rozhodné skutečnosti, což znamená mimo jiné navrhovat důkazy, a tuto svou povinnost v plném rozsahu nesplnil, nemá soud důvod, aby doplňoval dokazování. Odkaz stěžovatele v této souvislosti na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 195/96 je nutno označit za nepřípadný, protože byl vydán za zcela jiné právní úpravy správního soudnictví.

S poukazem na § 103 odst. písm. b) s. ř. s. zpochybňuje stěžovatel závěry finančního ředitelství, k nimž dospělo na základě hodnocení důkazů. Jedna ze základních zásad daňového řízení je zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného ustanovení hodnotí správce daně při svém rozhodování důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z této zásady vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, které jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 1 citovaného ustanovení. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. I když § 31 odst. 2 citovaného zákona stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán návrhy daňového subjektu, není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu) povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky jím předložené nebo navržené. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu. Zákon nestanoví pravidla, a ani stanovit nemůže, z nichž by mělo vycházet jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Je tomu tak proto, že hodnocení důkazů je složitý myšlenkový postup, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry správního orgánu o věrohodnosti obsahu provedených důkazů, jež jsou pak podkladem pro závěr o tom, které skutečnosti subjektem tvrzené má správní orgán za prokázané a zjištěný skutkový stav. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, znamená to, že neunesl důkazní břemeno a nelze z toho dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. V průběhu daňového řízení stěžovatel předložil listinné důkazy, byl vyslechnut svědek M. H., další důkazy získal správce daně prostřednictvím dožádání u jiných správců daně a tyto všechny vyhodnotil. Závěr, který správce daně i finanční ředitelství učinily, stejně jako krajský soud, má oporu v provedeném dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení. Provedené důkazy správní orgány obou stupňů vyhodnotily v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročily jeho zákonné meze. Smlouva o poradenství uzavřená mezi stěžovatelem a M. H. obsahovala závazek M. H., že poskytne stěžovateli při prodeji obchodního podílu ve společnosti L. E. M., s. r. o. poradenské služby s ohledem na složitost vlastnických vztahů

a s tím souvisejících majetkových a podnikatelských vazeb ve společnosti E. Za tuto činnost byla vyplacena M. H. částka cca 5 mil. Kč. Je pochopitelné, že správce daně požadoval, aby stěžovatel u výdaje vykazovaného v takové výši prokázal, že s jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud subjekt, který poradenské služby poskytoval uvedl, že nevidí důvod, aby se svěřoval s objasňováním svých pracovních postupů a stěžovatel uvedl, že mu není zřejmé, jakými objektivně proveditelnými důkazy byl měl činnost M. H. prokázat, když se v podstatě jednalo o duševní činnost, nemá Nejvyšší správní soud pochybnosti o správnosti hodnocení provedených důkazů, jak je obsaženo v rozhodnutí finančního ředitelství. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ne každý vynaložený výdaj může být uznán jako daňový výdaj (náklad), ale jen takový, který v daném zdaňovacím období souvisí se zdanitelnými příjmy. Daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou tak pouze výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným výnosům, pro které tedy platí princip věcné shody. Pouhé tvrzení daňového subjektu, že tomu tak je, k daňové uznatelnosti výdaje nestačí. Stěžovatelem předložené a navržené důkazy nejsou dostačující, jak oprávněně dovodilo finanční ředitelství i krajský soud, a pokud sám stěžovatel uvedl, že mu není vůbec zřejmé, jakými objektivně proveditelnými důkazy by měl poradenskou činnost M. H. prokázat, vyplývá z toho jednoznačný závěr, že neunesl důkazní břemeno. Proto ani tento důvod neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněným.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první 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 v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. března 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu