

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. K. K.,** zastoupeného JUDr. Jakubem Drábkem, advokátem se sídlem Praha 7, Komunardů 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze 12. 7. 2004, č. j. 11 Ca 315/2003 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2003, č. j. FŘ-7684/11/03, kterým byl podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu Praha - Jižní město ze dne 19. 3. 2002, č. j. 42549/02/011912/6957 vyměřující základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 1996.

Městský soud v napadeném rozsudku k základním žalobním problémům zaujal následující právní názory: 1) Z hlediska možnosti posouzení uhrazení soudních poplatků jako daňových výdajů je rozhodný charakter soudního řízení, tj. musí jít o poplatky vztahující se ke zdanitelným příjmům. Předmětem daně z příjmů podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon“), nejsou úvěry a půjčky, a pokud se spory týkaly poskytnutých půjček a úroky byly žalovány nikoliv samostatně, ale jako součást jistiny, z níž byly počítány soudní poplatky, nemohou tyto částky být daňovými výdaji. Za nerozhodné označil soud tvrzení, že mělo ve skutečnosti jít o jiný právní vztah než o půjčky. 2) Ust. § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů umožňuje u osob, které mají i jiné příjmy, než příjmy z podnikání, odečtení pouze těch výdajů, které slouží k dosažení, zajištění a udržení podnikatelských příjmů. Nabyl-li žalobce cenný papír, je rozhodné, za jakou cenu jej nabyl, nikoliv jen to, že byl v jeho majetku. Ust. § 24 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů předpokládá zjištění pořizovací ceny a její uplatnění jako výdaje. Pokud byla směnka vystavena jako zajišťovací instrument, nelze její nominální hodnotu považovat za daňový výdaj. 3) Žalobce neprokázal, že cesta do Norska měla průzkumný charakter ve vztahu k jím provozované cestovní kanceláři, jeho tvrzení zůstala pouze v obecné rovině a odvolací orgán byl oprávněn změnit platební výměr i v neprospěch odvolatele.

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. proti tomu namítá, že soudem byla nesprávně posouzena právní otázka pořizovací ceny cenných papírů, charakteru soudního poplatku a průzkumného charakteru cesty do Norska, přičemž soud nesprávně posoudil nedostatek opory správního rozhodnutí ve spise, a své rozhodnutí pak nedostatečně odůvodnil.

Konkrétně stěžovatel tvrdí, že částky 60 000 Kč a 1 143 397,50 Kč použil pro svůj podnikatelský záměr, z jehož výsledku hodlal odvést daň. O tyto finanční prostředky však přišel v důsledku činnosti jiných osob, a bylo proto jeho zákonnou povinností vyplývající z požadavku na řádné hospodaření, aby tyto částky vymáhal; s vymáháním je spojena úhrada soudního poplatku. Uhrazené soudní poplatky jsou daňově uznatelným výdajem, který správce daně vyloučil protizákonně a soud to nerozpoznal. Směnka je ze zákona cenným papírem, zákon termín „zajišťovací směnka“ nezná, tím méně pak lze užívat termínu „zajišťovací instrument“. Zákon o dani z příjmů hovoří o pořizovací ceně cenného papíru a tím je třeba z hlediska monetárního rozumět výdej peněz z prostředků jednoho subjektu oproti obdržení cenného papíru od jiného subjektu. Stěžovatel za částku 60 000 Kč a posléze 1 143 397,50 Kč, které fakticky ze svého podnikatelského poplatku vyplatil, obdržel dvě směnky, nebo-li za uvedenou cenu pořídil cenné papíry. Žalovaný byl proto povinen tyto částky akceptovat jako výdaje a soud měl i v tomto bodu žalobě vyhovět. Ze zásady jednotnosti právního řádu a rovnosti účastníků (daňových subjektů) plyne povinnost správce daně dbát na zjištění všech rozhodných skutečností. Analogicky podle trestního řízení (neboť stěžovatel je názoru, že dané řízení je svou povahou řízením penalizačním) je správce daně povinen dohledávat skutečnosti ve prospěch daňového subjektu. S tím je spojena i zásada právní jistoty. Pokud tedy správce daně v jednom ze svých rozhodnutí uznal cestu stěžovatele do Norska jako průzkumnou, jen tak nechtěl uznat náklady na spolupracující osoby, a podruhé charakter této cesty zcela popřel, a to k odvolání namítajícímu pouze neuznání nákladů spolupracujících osob, je jeho postup protizákonný. Daňovému subjektu se nemůže zhoršit jeho postavení v důsledku odvolání. Soud pak měl přerušit řízení a předložit věc Ústavnímu soudu k posouzení ustanovení, které takový postup umožňuje. K cestě do Norska jako takové stěžovatel uvádí, že se jednalo o jeho první cestu do této země a poté dospěl k závěru, že tam zájezdy pořádat nebude. Pokud by cestu uskutečnil se svými zaměstnanci, správce daně by náklady uznal, ovšem za situace, kdy ji podnikl s rodinnými příslušníky (manželkou a synem), kteří jsou jeho spolupracujícími osobami, ji neuznal. Tím jsou spolupracující osoby diskriminovány. Přitom průzkumnost cesty byla doložena.

Ze všech těchto důvodů žádá, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů je výdajem cena pořízení cenného papíru, ovšem v případě stěžovatele se jednalo o zajištění závazkového vztahu - půjčky. Zaplacením směnky by byla vrácena cena půjčky, která není podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů. Ze smluv o půjčce vyplývá, že se jednalo o půjčky, bylo tak o částkách i účtováno - nikoliv jako o nabytí cenného papíru, tedy jako o majetku. Cena pořízení cenného papíru je definována v ust. § 25 odst. 1 a 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Protože se ale v daném případě nejednalo o nabytí majetku, ale o závazkový vztah, nebyla stanovena cena pořízení cenného papíru - k tomu by musela být uzavřena smlouva kupní. Cenným papírem nebyla uhrazena pohledávka žalobce, neboť této úhrady se domáhal soudně z titulu půjček. S vymáháním půjček zajištěných směnkami souvisí částky 56 076 Kč a 2 524 Kč za uhrazené soudní poplatky. Částky se ovšem vztahují k vymáhání jistin, nikoliv úroků. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jsou výdaji zaplacené poplatky vztahující se k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani. Půjčky ovšem mezi ně nepatří. Pokud byly poplatky vynaloženy na vymáhání půjček, které nejsou předmětem daně, neslouží tyto výdaje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných podnikatelských příjmů. Podle § 5 odst. 2 zákona u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6-10 zákona, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ust. § 5 odst. 1 zákona. U každého z těchto druhů příjmů se stanoví dílčí základ daně a ke každému z těchto příjmů se stanoví výdaje. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou úroky z půjček jako příjmy z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona a podle § 8 odst. 5 zákona jsou dílčím základem daně úroky nesnížené o výdaje. K úrokovým příjmům proto nelze použít výdaje. Při rozhodování o nákladech průzkumné cesty do Norska a Švédska žalovaný vycházel z toho, že z ničeho nevyplýval průzkumný charakter cesty a nelze dovodit, že se nejednalo o soukromou dovolenou. K tomu nestačí tvrzení, že stěžovatel provozoval cestovní kancelář, pokud k výzvě správce daně nic rozhodného nedoložil. Povinnost doložit charakter cesty by stěžovatel měl i v případě, že by se jí neúčastnili rodinní příslušníci. Žalovaný byl podle § 50 odst. 3 daňového řádu oprávněn změnit rozhodnutí i v neprospěch odvolatele, aniž byl obsahem jeho odvolání vázán. Z těchto důvodů žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační námitky směřují proti právnímu posouzení konkrétně označených uplatněných výdajů, proti nedostatku skutkových zjištění vztahujících se k těmto výdajům, proti postupu soudu, který nedostatečný skutkový stav akceptoval, a nakonec proti nedostatečnému odůvodnění napadeného rozsudku.

Ze spisu žalovaného vyplynulo, že u stěžovatele byla správcem daně provedena kontrola zaměřená mj. na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996, která byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 1. 3. 2002, č. j. 20856/02/011938/4152. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu-Jižní město ze dne 19. 3. 2002, č. j. 42549/02/011912/6957 bylo stěžovateli na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 doměřeno 39 859 Kč. Odvoláním napadl neuznání výdajů za soudní poplatky, za cenné papíry, a na průzkumnou cestu

do Norska a Švédska – ve vztahu k nákladům cesty rodinných příslušníků. Rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 10. 2003 byl dodatečný platební výměr změněn v základu daně i ve vyměřené dani a doměřeno bylo 51 667 Kč. Rozhodnutí bylo napadeno žalobou z důvodů obdobných kasačním, soud žalobu zamítl. Konkrétní zjištění a závěry jsou uvedeny podle jednotlivých kasačních námitek.

V prvé řadě je napadáno posouzení výdajů na soudní poplatky, a to částky 2524 Kč a částky 56 076 Kč. K prvé z těchto částek k výzvě správce daně ze dne 29. 3. 2001 stěžovatel sdělil dne 12. 4. a dne 20. 4. 2001, že se jedná o soudní poplatek spojený s vrácením částky 60 000 Kč, kdy tuto částku evidoval jako půjčku, ale ve skutečnosti se jednalo o společný neúspěšný výrobní projekt, a dne 2. 5. 2001 předložil návrh na vydání směnečného platebního rozkazu na částku 60 000 Kč s příslušenstvím ze dne 14. 3. 1996 a směnečný platební rozkaz Krajského obchodního soudu Praha ze dne 17. 9. 1996, č. j. Sm 262/96-5 ukládající zaplacení této částky s 6% úrokem žalovanému včetně náhrady nákladů řízení ve výši 2524 Kč, návrh na výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí ze dne 5. 5. 1997 a usnesení Okresního soudu Děčín ze dne 18. 1. 1999 o nařízení výkonu rozhodnutí podle uvedeného směnečného platebního rozkazu. Dne 17. 12. 2001 do protokolu stěžovatel uvedl, že v rámci půjčky byla směnka pořízena jako zajišťovací instrument. Stejně tak ke druhé částce v uvedených vyjádřeních označil soudní poplatek jako související s půjčkou ve výši 65 337 DEM poskytnutou na nákup pozemku, když tato částka byla zpronevěřena. Předložil návrh na vydání směnečného platebního rozkazu na částku 65 337 DEM s příslušenstvím ze dne 3. 6. 1996 a výzvu Krajského obchodního soudu Praha k zaplacení SOP ve výši 56 076 Kč. Zpráva o daňové kontrole obsahuje zjištění, že částka 60 000 Kč je zaúčtována jako půjčka v pokladním deníku za r. 1995 a částka 65 337 DEM je zaúčtována jako půjčka ve výši 1 143 397,50 Kč v pokladním deníku za rok 1993. Při jednání před soudem žalobce setrval na tvrzení, že se jedná o půjčky a argumentoval jen tím, že na něho nelze vztahovat ust. § 24 odst. 3 zákona o vztahu výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně (tato námitka ovšem v kasační stížnosti uplatněna není).

Podle § 24 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, lze odečíst výdaje ve výši prokázané poplatníkem pokud byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona předmětem daně nejsou úvěry a půjčky. To je logické, protože poskytnutím půjčky a jejím prostým vrácením by žádný zdanitelný příjem nevznikl. Za takový příjem by tedy bylo možno považovat získaný úrok, jak ostatně předpokládá ust. § 8 odst. 1 písm. g) zákona. Stěžovatel doloženými návrhy žaloval zaplacení půjček včetně úroků. Z tohoto hlediska je třeba vážit, zda soudní poplatky, které byly vynaloženy jednak na zaplacení půjček, ale současně i na získání úroků z těchto půjček, jsou výdaji daňově uznatelnými. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou daňovým výdajem zaplacené poplatky vztahující se k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani. Z tohoto hlediska by bylo možno za uznatelné výdaje považovat i zaplacené soudní poplatky (jak předpokládá i žalobcem označený pokyn Ministerstva financí D-153, č. j. 15/2 111/97). Tyto poplatky by se ovšem musely vztahovat jen k tomu, co je zdanitelným příjmem, tedy k získaným úrokům, pokud by nebylo uznání takového výdaje vyloučeno. Stěžovatel sice žaloval zaplacení půjček včetně úroků, ovšem pro výši soudního poplatku je podle § 6 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodný předmět řízení vyjádřený peněžní částkou, přičemž cena příslušenství tvoří základ poplatku jen v případech, je-li příslušenství samostatným předmětem řízení. Tak tomu v daném případě nebylo a výše žalovaných úroků se nijak neprojevila na výši zaplacených soudních poplatků. Zaplacené soudní poplatky proto nemohly být výdajem souvisícím s příjmem, který měl být získán a který by podléhal zdanění. Takové výdaje výslovně vylučuje i ust. § 25 odst. 1 písm. i) a navíc i ust. § 8 odst. 5

zákona (zahrnující do příjmů úrokové příjmy z půjček nesnížené o výdaje). Právní názor městského soudu je v daném případě správný a byl jím v rozsudku řádně zdůvodněn. Stejně tak nelze tento závěr označit za nepodložený obsahem spisu. Stěžovatel částky, s nimiž soudní poplatky souvisely, označil, doložil soudními návrhy, i účetně evidoval jako půjčky a ke kasačnímu tvrzení rovněž uplatněnému v průběhu daňového řízení (že se o půjčky nejednalo) naopak nedoložil nic z čeho by bylo možno dovodit jiný obsah právních úkonů.

S touto kasační námitkou souvisí námitka další, týkající se nákladů na pořízení cenných papírů - směnek, jimiž byly shora označené půjčky zajištěny. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že směnka je ze zákona cenným papírem, zákon směnečný a šekový č. 191/1950 Sb. termín „zajišťovací směnka“ nezná, tím méně pak lze užívat termínu „zajišťovací instrument“. V tom lze stěžovateli přisvědčit, stejně tak zákon č. 591/1992 Sb. o cenných papírech označuje v § 1 směnky za cenné papíry. To však neznamená, že směnku nelze užít jako zajišťovací prostředku, směnky jako institut zajištění pohledávky jsou v praxi běžně užívány a nestávají se tím žádným jiným typem směnky, který by musel mít nějaký zvláštní zákonem vymezený pojem a obsah. Žalovaný ani soud navíc neužil označených termínů jako zákonných. Ostatně byl to sám stěžovatel, kdo do protokolu sepsaného správcem daně dne 17. 12. 2001 uvedl, že v rámci půjček byly směnky pořízeny jako zajišťovací instrument a z toho vycházel i v žalobě, když ovšem způsob nabytí směnek označil za nerozhodný z hlediska uznatelnosti daňových výdajů, za které považuje nominální hodnotu směnek. Tyto výdaje stěžovatel v daňovém přiznání neuplatnil, je ovšem názoru, že jde o skutečnost svědčící v jeho prospěch, k níž byl povinen správce daně přihlédnout i z moci úřední. Žalovaný se charakterem tvrzených výdajů také zabýval a dospěl k závěru, že se o daňově uznatelné výdaje nejedná. Jak bylo výše uvedeno, o obou výdajích bylo účtováno jako o poskytnutí půjček. Směnky byly podle opakovaného a ničím nevyvráceného vyjádření stěžovatele vystaveny jen pro zajištění dluhů z těchto půjček. Otázkou tak je, zda se za takové situace může jednat o výdaj podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení je výdajem podle odst. 1 také cena pořízení cenného papíru při jeho splatnosti nebo při prodeji. Stěžovatel ovšem nezískal směnky do svého majetku koupí za nějakou cenu, nezískal je jako kapitálový majetek, neúčtoval tak o něm, ale byly pro něho zajištěním dluhu z půjčky, kterou poskytl. Jak městský soud správně podotkl, pokud by se mělo jednat o pořízení směnek jako kapitálového majetku stěžovatele, byly by poskytnutím směnek uhrazeny půjčky, jejichž výši stěžovatel považuje za cenu vynaloženou na získání směnek. I v tomto případě je právní závěr správný, je dostatečně podložen obsahem spisu a rozsudek je řádně zdůvodněn.

Nakonec stěžovatel brojí proti neuznání výdajů na cestu do Švédska, Norska a Finska (někde uváděno pouze do Švédska a Norska, někde jen do Norska – není však mezi účastníky sporu, o jakou cestu se jedná) konanou v době od 31. 7. - 15. 8. 1996, kterou uskutečnil se svou manželkou a synem. K tomu stěžovatel v průběhu daňového řízení uvedl do protokolu ze dne 27. 3. 2001 a ve vyjádření ze dne 12. 4. 2001, že šlo o průzkumnou cestu za účelem vyhledání nových destinací pro nabídku jeho cestovní kanceláře. Jde o běžný postup cestovních kanceláří, kdy se po cestě se vyhodnotí poznatky. Účastníky byli jeho rodinní příslušníci, kteří mu v cestovní kanceláři pomáhají. K tomu doložil dohodu o spolupráci uzavřenou mezi ním a manželkou L. K. dne 1. 3. 1995 (z důvodů, že mají zrušené BSM) o spolupráci při činnosti cestovní kanceláře za odměnu a rozsudek Obvodního soudu Praha 4 ze dne 12. 1. 1995, sp. zn. 11 C 345/94 o zrušení BSM manželů K.. Do protokolu ze dne 17. 12. 2001 doplnil, že proti nákladům nemůže vždy existovat konkrétní příjem, s podnikáním je spojeno i určité riziko a v daném případě po vyhodnocení zjistil, že by podobný zájezd nedokázal úspěšně prodávat. K výzvě žalovaného v průběhu odvolacího

řízení ze dne 26. 5. 2003 k prokázání průzkumného charakteru cesty a prokázání spolupráce manželky a syna na vedení cestovní kanceláře, sdělil stěžovatel dne 1. 9. 2003, že každá cesta do nového teritoria, které je turisticky využitelné, je z pohledu majitele cestovní kanceláře cestou průzkumnou a rodinní příslušníci s ním v CK spolupracují. K nezbytnosti podobných cest a jejich účelu navrhl výslech účetních pracovníků z několika cestovních kanceláří. Napadl rozsah výzvy nad rámec odvolání. Ke spolupráci manželky uvedl, že spočívala v komunikaci s klienty, podávání informací. Po absolvování cesty by byli všichni schopni informovat zájemce na základě vlastního poznání. Odezva klientely ovšem nebyla dostatečná a zájezd se neuskutečnil. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 3. 2002 je zřejmé, že výdaje na cestu byly sníženy o podíl na manželku a syna, které nejsou spolupracujícími osobami podle § 13 zákona. Žalovaný pak odvolacím rozhodnutím neuznal celý výdaj na cestu.

Otázky jsou tedy dvě, za prvé, zda výdaj měl být uznán jako výdaj daňový, za druhé, zda žalovaný mohl změnit platební výměr v neprospěch odvolatele, který se domáhal uznání celého výdaje, tedy části vynaložené na cestu manželky a syna.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že daňový výdaj nemusí vždy přinést konkrétní vyčíslitelný zisk; vždy však musí být jeho cílem dosažení, zajištění a udržení příjmů (pokud nejde o výdaje výslovně jako daňové zákonem uznané) a tato skutečnost musí být v řízení prokázána. Povinnost prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu správce daně v průběhu daňového řízení vyzval, náleží daňovému subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu). V daném případě stěžovatel zahraniční cestu jako výdaj uplatnil a byl i vyzván k doložení důvodů, pro které by měla být posouzena jako daňový výdaj. Poskytl však pouze vlastní názor a vysvětlení, které takovým dokladem není. Jistě lze souhlasit s tím, že provozování cestovní kanceláře s sebou nese i potřebu vyhledávání nových turisticky atraktivních lokalit a že před rozšířením působnosti je nezbytné zkoumat možnosti realizace záměru. K uznání cesty do nové lokality jako nákladu spojeného s provozem cestovní kanceláře je ovšem nezbytné doložit, že cesta takový charakter měla. Bylo tak na žalobci, aby konkretizoval a doložil, jaká zjištění a jakým způsobem v průběhu této cesty byla získána, jak byly tyto poznatky využity a proč nevedly k rozvoji činnosti cestovní kanceláře. To se však nestalo a nelze než konstatovat, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Pokud nebyl prokázán průzkumný charakter cesty souvisící s činností cestovní kanceláře (resp. s konkrétním záměrem směřujícím k dosažení, zajištění a udržení příjmů), nebyl doložen charakter výdaje odpovídající ust. § 24 odst. 1 zákona. Jestliže cesta sama neměla charakter výdaje daňově uznatelného, není třeba se zabývat tím, zda a jaký podíl na ní měli rodinní příslušníci stěžovatele a zda je rodinná vazba diskriminovala oproti ostatním zaměstnancům. Vztahuje-li stěžovatel námitku nerovnosti účastníků daňových řízení k tomuto případu, bylo by možno ji posoudit jen na základě zjištění, že v jiných případech jsou provozovatelům cestovních kanceláří bez dalšího uznávány soukromé cesty jako průzkumné, a tedy jako daňové výdaje. Nic takového ani není tvrzeno, natož doloženo, a nelze dospět k závěru, že takovým důkazem by byl stěžovatelem vznesený návrh na výslech účetních pracovníků několika cestovních kanceláří, který měl vést ke zjištění, jak o takových cestách účtují. I v tomto případě žalovaný rozhodoval v souladu s obsahem spisu a soud své závěry řádně zdůvodnil.

V rozporu se zásadou právní jistoty pak stěžovatel označil postup žalovaného, který v odvolacím řízení zvýšil daň, a to konkrétně proto, že výdaj na předmětnou zahraniční cestu neuznal oprávněným ani ve vztahu ke stěžovateli, jak učinil správce daně. Daňovou povinnost nelze klást na roveň trestní odpovědnosti a užití zásad stanovených trestním řádem je vyloučeno. Rozumí-li se *analogií legis* užití podobného zákona na skutkovou podstatu

zákonem neřešenou, není pro ni v daném případě místa. Daňový řád předpokládá v ust. § 50 odst. 3 v prvé řadě přezkum napadeného rozhodnutí v mezích daných odvoláním, současně však stanoví, že vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim při rozhodování přihlédnout. V rámci odvolacího řízení může totiž odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat a citované ustanovení výslovně umožňuje změnu rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Dokonce i mimo odvolací řízení dává daňový řád možnost nového rozhodnutí o dani při zjištění nových skutečností (§ 46 odst. 7). Ani ve správním řízení vedeném podle zákona č. 71/1967 Sb. není vyloučena změna prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, když změna v neprospěch odvolatele obecně nemá místa jen v řízení sankčním - o takové řízení se zde ovšem nejedná. Nebyl proto důvod k označení takové právní úpravy jako neústavní a k postupu podle § 48 odst. 1 s. ř. s. Změna rozhodnutí v odvolacím řízení je ovšem možná jen za respektování účastnických práv; jen z toho hlediska je rozhodné dotčení daňového subjektu. Závazné a vykonatelné je totiž vždy až rozhodnutí konečné a nelze vyloučit změnu rozhodnutí v odvolacím řízení z důvodů stěžovatelem tvrzené právní jistoty odvozované od rozhodnutí prvostupňového. Ze spisu plyne, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení dal stěžovateli najevo pochybnost o charakteru předmětné cesty vůbec, nikoliv jen ve vztahu k jeho rodinným příslušníkům, a dal mu možnost se k této skutečnosti vyjádřit, což stěžovatel, byť nekonkrétně, učinil. Městský soud se s žalobní námitkou nemožnosti zvýšení daně v odvolacím řízení v důvodech rovněž vypořádal dostatečně.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právními závěry městského soudu, shledal, že rozhodnutí žalovaného mělo dostatek opory ve spise, a stejně tak, že napadený rozsudek je řádně zdůvodněn. Nebyla tak naplněna žádná z tvrzených kasačních námitek.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně 20. října 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu