

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce **P. K.,** zast. JUDr. Dušanem Rendlem, advokátem, se sídlem v Mostě, ul. SNP 1872, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2003, č. j. 15 Ca 334/2002 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2002, č. j. 9834/110/2001/A, bylo zamítnuto odvolání žalobce (účastník sdružení F. E., L. a vlastní podnikatelská činnost) proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000012 ze dne 20. 2. 2001, č. j. 10242/01/201970/0708, vydanému Finančním úřadem v Lounech. Tímto dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 byla žalobci doměřena daň ve výši 728 085 Kč a to z toho důvodu, že do výdajů za sdružení byly uplatněny výdaje ve výši 662 668,10 Kč (z toho podíl žalobce ve výši 530 134,48 Kč) a do výdajů z vlastní podnikatelské činnosti byly uplatněny výdaje ve výši 1 404 639 Kč, které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která byla vedena u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 335/2002.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2002, č. j. 9834/110/2001/B, bylo zamítnuto odvolání žalobce (účastník sdružení F. E., L. a vlastní podnikatelská činnost) proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000013 ze dne 20. 2. 2001, č. j. 10260/01/201970/0708, vydanému Finančním úřadem v Lounech. Tímto dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 byla žalobci doměřena daň ve výši 2 242 568 Kč a to z toho

důvodu, že do výdajů za sdružení byly uplatněny výdaje ve výši 205 667,40 Kč (z toho podíl žalobce ve výši 164 533,92 Kč) a z vlastní podnikatelské činnosti byly uplatněny výdaje ve výši 5 611 305,50 Kč, které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která byla vedena u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 334/2002.

V podaných žalobách žalobce namítal, že rozhodnutí je nezákonné a byl jím zkrácen na svých právech, neboť žalovaný a správce daně podle jeho názoru v prvé řadě porušili zásadu dvouinstančnosti daňového řízení, když dodatečný platební výměr nebyl odůvodněn. Dále žalobce uvedl, že pokud jde o neuznání výdaje na nákup střešních oken jako daňového výdaje, žalovaný vadně zhodnotil provedené důkazy, když pouze na základě místního šetření uskutečněného v roce 2000 dovodil, že nákup oken souvisel s opravou střechy provedenou v roce 1998. Žalobce také nebyl v rozporu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzván k doplňujícímu prokázání jím tvrzené skutečnosti, že se jednalo o nákup materiálu. V návaznosti na toto hodnocení důkazů pak žalovaný chybně považoval výdaj na nákup oken za technické zhodnocení nemovitosti, ačkoli okna byla zakoupena bez souvislosti s provedenou opravou střechy a do nemovitosti byla zabudována až v následujícím zdaňovacím období, kdy byla předmětná částka z výdajů na dosažení a udržení příjmů vyřazena a byla zahrnuta do hodnoty technického zhodnocení.

Dále namítal, že pokud nebylo žalovaným uznáno složení garanční zálohy v souvislosti s uzavřením smlouvy o dílo určené na náhradu případné škody, vzniklé nedodáním díla, jako výdaj, rozhodnutí je nezákonné, bez důkazů a je jím porušeno ustanovení § 2 odst. 1, 3, 9 a § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Tato platba byla jednoznačně vynaložena na dosažení zdanitelných příjmů, neboť bez složení této jistiny by smlouva o dílo nebyla vůbec uzavřena a nemohlo by dojít k dosažení zdanitelných příjmů, s tímto faktem se však žalovaný nevypořádal. Po vrácení jistiny žalobce tuto částku v následujícím zdaňovacím období zahrnul do zdanitelných příjmů, k čemuž správce daně nepřihlédl.

Žalobce žalovanému vytkl, že pokud v rozhodnutí ohledně částek zaplacených žalobcem společnosti I. F. G. spol. s r. o. (dále jen "I. F. G.") za správu a vymáhání pohledávek vychází z toho, že žalobce neprokázal svá tvrzení v daňovém řízení, takto zjištěný skutkový stav je v rozporu s obsahem spisů, neboť žalobce řádně prokázal všechna svá tvrzení listinnými důkazy a svědeckou výpovědí Mgr. H. Naopak žalovaný se v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů v rozhodnutích nevypořádal zejména se svědeckou výpovědí Mgr. H., tj. neuvedl, proč ji neuznal jako důkaz a naopak, které důkazní prostředky vzal za prokázané. Pokud je dále v rozhodnutí žalovaného uváděno, že žalobce nedoložil ani na výzvu správce daně důkazní prostředky prokazující vlastní uskutečnění správy a vymáhání pohledávek (tj. v podstatě, co dělaly a jak se chovaly jiné daňové subjekty), taková výzva byla v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, které neopravňuje správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co tvrdí sám daňový subjekt (US 33/1996). Dále žalobce s odvoláním na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 3. 1999. č. j. 15 Ca 450/97 - 28 namítl, že po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby prokázal výsledky jemu poskytnuté služby nemateriální povahy a jaký vliv mělo poskytnutí těchto služeb na dosažení a udržení zdanitelných příjmů, když postačí, pokud příjemce prokáže, že mu bylo za finanční částku poskytnuto protiplnění.

Dále žalobce namítl porušení jeho práva zakotveného v § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu správce daně neumožnil klást svědkům otázky při místním šetření, tyto důkazní prostředky tudíž byly získány nezákonným způsobem a nelze je v daňovém řízení použít. Žalobce uvedl, že správním orgánem zjištěný skutkový stav je zcela v rozporu s obsahem spisů, žalovaný správní orgán posoudil věc po právní stránce zcela nesprávně a rozhodnutí je proto pro rozpor s ustanovením § 2 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků a dále s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nezákonné. Vedle zrušení napadených rozhodnutí žalovaného žalobce požadoval, aby soud zrušil i obě prvoinstanční rozhodnutí a dále, aby mu přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 1. 8. 2003, č. j. 15 Ca 334/2002 - 61, pod bodem I. výroku spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 15 Ca 334/2002 a 15 Ca 335/2002 s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 15 Ca 334/2002. Pod bodem II. výroku rozhodl tak, že se žaloby zamítají, a pod bodem III. výroku uvedl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ve svém rozhodnutí konstatoval, že přezkoumal napadená rozhodnutí bez nařízení jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili. V odůvodnění uvedl, že v prvé řadě není možné přisvědčit námitce žalobce, že daňové řízení je postiženo vadou, když vydané dodatečné platební výměry, kterými správní orgán prvého stupně doměřil žalobci daň z příjmů, neobsahovaly odůvodnění. Podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon a vzhledem k tomu, že povinnost odůvodnit platební výměr není správci daně uložena ani zákonem o správě daní a poplatků, ani zákonem o daních z příjmů, neshledal soud v postupu správce daně v tomto směru žádné pochybení. Oba dodatečné platební výměry pak vycházely z daňové kontroly provedené správcem daně u žalobce, přičemž základ daně i daň vyměřená platebním výměrem bezprostředně navazovaly na zprávy o těchto kontrolách, ve kterých byly závěry správce daně podrobně odůvodněny. Postupem správce daně však rozhodně nebyla porušena zásada dvouinstančnosti daňového řízení, která zabezpečuje pro daňové subjekty možnost dovolávat se nápravy prvostupňového rozhodnutí u nadřízeného orgánu, kterážto možnost žalobci nebyla žádným způsobem odňata.

K námitkám žalobce ohledně postupu správce daně při uplatnění zákona o daních z příjmů soud uvedl, že pro posouzení, zda částka ve výši 35 928 Kč, vynaložená žalobcem na pořízení střešních oken, je daňově uznatelným výdajem, je v prvé řadě určující účel zakoupení oken. Vzhledem k tomu, že sám žalobce uvádí, že okna byla určena k pozdější modernizaci (vybudování podkroví), tj. k technickému zhodnocení nemovitosti, není pak rozhodující datum zabudování oken, jak se domnívá žalobce, ale otázka doby dokončení technického zhodnocení. Tím se ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí výdaje na dokončené stavební úpravy a modernizace, jež přesahují ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Z tohoto vyplývá, že všechny platby vztahující se k technickému zhodnocení se posuzují jako jeden celek ve zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno, bez ohledu na to, kdy byly jednotlivé platby (za materiál, práci) zaplaceny. To potvrzuje také dikce § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní, resp. zůstatkovou cenu hmotného majetku ve zdaňovacím období, v němž je uvedeno do užívání ve smyslu předpisů o účetnictví. K tomuto dále krajský soud konstatoval, že podle čl. 1 odst. 2 přílohy k Opatření Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995 č. 281/71 702/95, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou

výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 1998, se uvedením do užívání rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými. Předpokladem uvedení do užívání stavebních úprav nemovitostí (vybudování podkroví) je pak bezpochyby jejich kolaudace ve smyslu stavebních předpisů. Vzhledem k tomu, že střešní okna jsou součástí dosud nedokončeného technického zhodnocení, jak bylo zjištěno finančním úřadem při místním šetření, platba na jejich zakoupení není výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (a bude moci být odepisována společně ostatními náklady na technické zhodnocení ve zdaňovacím období, kdy bude technické zhodnocení uvedeno do užívání ve výše uvedeném smyslu). Krajský soud nad rámec věci ještě doplnil, že nesprávnost argumentace žalobce vyplývá i z toho, že postupem jím použitým (nákup oken použitých na modernizaci byl v následujícím zdaňovacím období odúčtován z výdajů a zahrnut do hodnoty technického zhodnocení) by se platba odečítala z daňového základu vlastně dvakrát, jednou jako výdaj podle § 24 odst. 1 a podruhé odepisováním technického zhodnocení, což by z hlediska účelu zákona o daních z příjmů naprosto postrádalo logiku. Proto dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když platbu za nákup střešních oken posoudil jako součást technického zhodnocení a neuznal ji za výdaj ve smyslu § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů.

Pokud šlo o neuznání zálohové platby ve výši 3 201 766 Kč jako daňového výdaje, krajský soud konstatoval, že z uzavřené smlouvy, ale ani z poskytnutých vyjádření smluvních stran jednoznačně nevyplývá povaha poskytnuté zálohové platby. Smluvní formulace, že se jedná o „garanci na provedení uvedených prací“, je neurčitá a ani interpretací v souvislosti s dalšími smluvními ujednáními nelze o její povaze zjistit nic bližšího vzhledem k již zmíněné absenci ujednání ohledně podmínek a způsobu použití zálohové platby a jejího případného vrácení. Dále konstatoval, že pokud žalobce argumentuje tím, že zálohové platby na zboží, materiál, služby aj., tedy záloha na výdaj v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, je u poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví považována za výdaj v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, lze s tímto tvrzením v obecné poloze souhlasit, je však nutno zdůraznit, že zákonnou podmínkou uznání platby jako výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů je „respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“. V případě zálohových plateb je zcela odůvodněn předpoklad, že zálohová platba bude použita na úhradu ceny zboží nebo služeb ihned po jejich dodání, proto je jejich složení u poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví oprávněně pokládáno za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů již v době zaplacení zálohy. Vznik škody (porušení smluvní povinnosti) je však výjimkou z předpokládaného průběhu událostí, proto u zálohových plateb na náhradu škody nebo úhradu smluvní pokuty nelze předem vycházet z předpokladu, že škoda (nebo porušení smluvní povinnosti) vznikne a tato bude na jejich úhradu použita, když ani není možné předem určit rozsah případné náhrady škody (výši smluvní pokuty). Krajský soud považoval za správný názor žalovaného, že posouzení, zda zálohová platba na náhradu škody nebo úhradu smluvní pokuty je výdajem podle § 24 zákona o daních z příjmů, by bylo prováděno teprve ve zdaňovacím období, ve kterém by záloha byla k tomuto účelu skutečně použita a dospěl tedy k závěru, že se žalovaný nedopustil pochybení, když předmětnou platbu žalobce ve zdaňovacím období roku 1998 neuznal jako výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů.

K problematice neuznání plateb v celkové výši 4 911 756,92 Kč, vynaložených na základě uzavřené mandátní smlouvy na správu a vymáhání pohledávek, jako daňových výdajů, soud uvedl, že námitce žalobce, že se žalovaný nijak nevypořádal s výpovědí svědka Mgr. H., neboť neuvedl, proč ji neuznal jako důkaz, nemůže přisvědčit. V odůvodnění napadených rozhodnutí vysvětluje žalovaný, proč výpověď tohoto svědka shledal nedůvěryhodnou, přičemž z této argumentace soud shledal zásadní zejména poukaz na rozpory mezi výpovědí svědka a tvrzeními žalobce v daňovém řízení a dále odkaz na odlišnost výpovědi téže osoby před dožádaným orgánem. Soud také shledal rozpory v tvrzeních žalobce, paní B. (jednající v daňovém řízení jménem sdružení F. E.) a svědka, což je v rozhodnutí detailně rozebráno. Soud dospěl i v tomto případě k závěru, že žalovaný nepochybil, když výpověď svědka Mgr. H. neosvědčil jako důkaz ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů tento svůj postup také odůvodnil. Dále konstatoval, že ohledně tvrzení žalobce, že po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat prokázání výsledků poskytnuté nemateriální služby, ale postačí, pokud prokáže, že mu bylo za finanční částku poskytnuto protiplnění, soud má za to, že žalobce tuto skutečnost v daňovém řízení neprokázal. Shrnul, že lze sice připustit, že na základě smlouvy může být vykonávána správa všech pohledávek i před jejich splatností, ačkoli je to značně neobvyklé, ale je nepochybné, že i taková správa pohledávek (spočívající v činnosti kontrolní a informační), jež byla podle údajů Mgr. H. předmětem mandátní smlouvy, vyžaduje, aby měl subjekt vykonávající tuto činnost k dispozici doklady vztahující se k pohledávce, a v rámci plnění takové smlouvy musí pak docházet minimálně k předávání získaných informací mezi mandatářem a mandantem. To se však žalobci prokázat nepodařilo.

Ani další námitku žalobce, že byl správcem daně nezákonně vyzýván k prokázání chování jiných daňových subjektů, za které nemůže být zodpovědný a které není v jeho silách prokázat, neshledal soud důvodnou, neboť výzva správce daně obsahovala pouze skutečnosti, jejichž prokázání bylo v moci žalobce (způsob stanovení výše odměny, předání dokladů a informací mandatáři, převzetí věcí získaných mandatářem, předání informaci o stavu věcí a kopií výpisů z účtů získaných mandatářem). Odpovědí na tuto výzvu se žalobci podařilo některé z otázek vcelku uspokojivě vysvětlit, naproti tomu však žalobce ani podle názoru soudu neprokázal, že mandatářem bylo žalobci poskytnuto jakékoli plnění. Podotknul, že z obsahu spisu je zcela přesvědčivě zřejmé, že správce daně měl na základě zjištěných (výše specifikovaných) skutečností oprávněné pochybnosti o věrohodnosti důkazních prostředků, kterými žalobce uskutečnění zdanitelného plnění dokazoval, žalobce pak nepředložil věrohodné důkazy, kterými by tyto pochybnosti vyvrátil, neunesl tedy důkazní břemeno a soud dospěl k závěru, že žalovaný oprávněně neuznal platby na základě mandátní smlouvy za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že postupem správce daně bylo porušeno jeho právo zakotvené v § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když mu správce dané neumožnil klást svědkům otázky při místních šetřeních prováděných u dlužníků. Vzhledem k tomu, že při prováděných místních šetřeních nebyli správcem daně vyslýcháni svědci, ale šetření se omezilo zejména na předložení dokladů, nebyl porušen zákon o správě daní a poplatků. Doplnil, že pokud měl žalobce pochybnosti o správnosti vyjádření zaměstnanců dlužníků, podaných při místních šetřeních, měl možnost navrhnout výslech těchto osob v procesním postavení svědků, ale nicméně, jak vyplývá z argumentace uvedené v rozsudku, tyto důkazy měly v daných věcech pouze velice okrajový význam, když rozhodujícím je fakt, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výměny dokladů a informací mezi ním a mandatářem. Z těchto důvodů dospěl soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a proto je ve smyslu 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Konstatoval, že postupem žalovaného a správního orgánu I. stupně bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a zásada dvouinstančnosti správního řízení, neboť až obdržením rozhodnutí žalovaného mu bylo oznámeno, na základě jakých skutečností byl učiněn závěr o nově stanovené výši jeho daňové povinnosti. Dále stěžovatel uvedl, že výklad soudu ohledně nákupu střešních oken nemůže zhojit fatální nedostatek správce daně v daňovém řízení spočívající v nesdělení důvodů a skutečností, kterého vedly k závěru o neuznání výdajů na nákup oken jako výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítal, že ani soud ani žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal s jeho námitkou, že stav prací na domě byl posuzován v rámci místního šetření, a bez přibrání znalce. Správce daně nemůže mít podle názoru stěžovatele odborné znalosti k rozhodování o tom, zda technické zhodnocení je či není dokončeno. Poukázal také na skutečnost, že soud je podle č. 95 Ústavy ČR vázán pouze zákonem, nikoli opatřením Ministerstva financí, kterým bylo argumentováno. Stěžovatel nesouhlasil ani s argumentací krajského soudu ohledně garanční zálohy, když tvrdil, že z výpovědí obou účastníků smlouvy jasně vyplynulo, že bez dočasného složení jistoty by k uzavření smluvního vztahu a k realizaci díla nikdy nedošlo. Podle názoru stěžovatele byla jednoznačně respektována věcná a časová souvislost v daném zdaňovacím období a je tedy splněna zákonná podmínka uznání platby za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. K problematice mandátní smlouvy na správu a vymáhání pohledávek jako daňově uznatelných výdajů stěžovatel po obsáhlém shrnutí celého průběhu daňového řízení uvedl, že rozhodnutí žalovaného obsahuje zcela jiné odůvodnění a poukazuje na jiné důkazy, než zpráva o kontrole správce daně, tj. FÚ Louny. Dovozuje, že došlo k porušení zásady dvouinstančnosti správního řízení. Namítal také neuznání svědecké výpovědi Mgr. H., s čímž se žalovaný podle jeho názoru ve svém rozhodnutí nevypořádal. Stěžovatel také nesouhlasil s tvrzením soudu, že nedoložil důkazní prostředky prokazující vlastní uskutečnění správy a vymáhání pohledávek, protože podle svého názoru prokázal listinnými důkazy i výpověďmi, že mandátní smlouvu s mandatářem skutečně uzavřel, prokázal uskutečňování přebírání pohledávek, dohodnutou smluvní odměnu, její uhrazení a následné přijetí mandatářem. Měl tedy za to, že unesl důkazní břemeno a předložil věrohodné důkazy k prokázání toho, že odměna mandatáři je výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Na závěr konstatoval, že nadále trvá na skutečnosti, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť důkazní prostředky, které byly získány nezákonným způsobem (např. vyjádření zaměstnanců v rámci místního šetření) nemohou posloužit jako důkaz. Navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že co se týká neuznání nákladů na pořízení střešních oken, zcela souhlasí s názorem krajského soudu, že pro posouzení, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání ve smyslu předpisů o účetnictví, je rozhodující kolaudace stavebních úprav ve smyslu stavebních předpisů, nikoli znalecký posudek posuzující jejich faktické dokončení. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném do 31. 12. 2000, byly účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví postupy stanovené ministerstvem financí a vyhlášené ve Sbírce zákonů. Opatření ministerstva financí ČR ze dne 28. 11. 1995 č. 281/71 702/95 bylo oznámeno ve Sbírce zákonů v částce č. 6/96, bylo proto závazné pro stěžovatele i pro správce daně a soud vycházel správně z ustanovení tohoto opatření. Ohledně neuznání zálohové platby (kauce) jako výdaje ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů a ohledně neuznání plateb vynaložených na základě mandátní

smlouvy se žalovaný zcela ztotožnil s názorem krajského soudu. Dodal, že stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl jediný přesvědčivý důvod, na jakém podkladě se domnívá, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, pouze zopakoval svá tvrzení, která již byla uvedena v žalobě. Na základě výše uvedeného byl žalovaný toho názoru, že námitky stěžovatele jsou neopodstatněné a navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. či ji zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Z podané kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Taková pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku krajského soudu neshledal.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že postupem žalovaného a správního orgánu I. stupně bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a zásada dvouinstančnosti správního řízení, neboť až obdržením rozhodnutí žalovaného mu bylo oznámeno, na základě jakých skutečností byl učiněn závěr o nově stanovené výši jeho daňové povinnosti. Stěžovateli byla doměřena daň dodatečným platební výměrem, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků stanoví,

že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Pokud byl tento dodatečný platební výměr vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, měly by pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, být seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, jako podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že oba dodatečné platební výměry vycházely z daňové kontroly provedené správcem daně u žalobce, přičemž základ daně i daň vyměřená platebním výměrem bezprostředně navazovaly na zprávy o těchto kontrolách, ve kterých byly závěry správce daně podrobně odůvodněny. Ve zprávách o daňové kontrole č. j. 49868/00/201930/1451 a č. j. 49866/00/201930/1451 jsou podrobně odůvodněna zjištění správce daně, včetně průběhu jednání se stěžovatelem, což stěžovatel stvrdil následně i podpisem na závěr těchto zpráv. Oba dodatečné platební výměry obsahují informaci o tom, že daň byla dodatečně vyměřena na základě zprávy o daňové kontrole. V tomto případě souhlasí Nejvyšší správní soud s názorem krajského soudu, jakož i žalovaným, že zprávy o daňové kontrole dostatečným způsobem odůvodňují vydání dodatečného platebního výměru, nelze tudíž přisvědčit námitce stěžovatele stran porušení práva na spravedlivý proces a zásady dvouinstančnosti správního řízení.

K námitkám stěžovatele ohledně postupu správce daně při uplatnění zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud uvádí, že se zcela ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu, a to tím, že pro posouzení, zda je částka ve výši 35 928 Kč, vynaložená žalobcem na pořízení střešních oken, daňově uznatelným výdajem, je v prvé řadě určující účel zakoupení oken. Vzhledem k tomu, že sám stěžovatel uvedl, že okna byla určena k pozdější modernizaci (vybudování podkroví), tj. k technickému zhodnocení nemovitosti, není pak rozhodující datum zabudování oken, jak se domnívá, ale otázka doby dokončení technického zhodnocení. Tím se ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí výdaje na dokončené stavební úpravy a modernizace, jež přesahují ve zdaňovacím období Částku 40 000 Kč. Z tohoto lze vyčíst, že všechny platby vztahující se k technickému zhodnocení se posuzují jako jeden celek ve zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno, bez ohledu na to, kdy byly jednotlivé platby (za materiál, práci) zaplaceny. Stejně tak souhlasí Nejvyšší správní soud s tím, že tento závěr potvrzuje také dikce § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní, resp. zůstatkovou cenu hmotného majetku ve zdaňovacím období, v němž je uvedeno do užívání ve smyslu předpisů o účetnictví. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném do 31. 12. 2000, byly účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví postupy stanovené ministerstvem financí a vyhlášené ve Sbírce zákonů. Opatření ministerstva financí ČR ze dne 28. 11. 1995 č. 281/71 702/95 bylo oznámeno ve Sbírce zákonů v částce č. 6/96, bylo proto závazné pro stěžovatele i pro správce daně. Podle čl. 1 odst. 2 přílohy k Opatření Ministerstva financí, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 1998, se uvedením do užívání rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými. Předpokladem uvedení do užívání stavebních úprav nemovitostí (vybudování podkroví) je pak bezpochyby jejich kolaudace ve smyslu stavebních předpisů. Nejvyšší správní soud uzavírá, že střešní okna jsou součástí dosud nedokončeného technického zhodnocení, jak bylo zjištěno finančním úřadem při místním šetření a platba na jejich zakoupení není výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dodává, že krajský soud ve svém rozhodnutí správně podotkl, že tato platba bude moci být odepisována společně ostatními

náklady na technické zhodnocení ve zdaňovacím období, kdy bude technické zhodnocení uvedeno do užívání ve výše uvedeném smyslu, tj. na základě kolaudačního rozhodnutí). K výše uvedenému závěru by bylo možno dospět i výkladem ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) a § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., jak ostatně učinil již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku.

Pokud se jedná o námitku stěžovatele, že výklad soudu ohledně nákupu střešních oken nemůže zhojit fatální nedostatek správce daně v daňovém řízení spočívající v nesdělení důvodů a skutečností, kterého vedly k závěru o neuznání výdajů na nákup oken jako výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, nelze s jeho tvrzením zcela souhlasit. Ve zprávě o daňové kontrole na č.l. 8 této zprávy bod 1 po zhodnocení situace uvádí správce daně, z jakých důvodů nepovažuje výdaj ve výši 35 928 Kč za výdaj podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. a svoje stanovisko pak blíže rozvádí v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nelze se tedy ztotožnit s názorem stěžovatele, že by správce daně v daňovém řízení důvody a skutečnosti, kterého ho vedly k závěru o neuznání výše uvedeného výdaje, vůbec neuvedl.

Námitce stěžovatele ohledně neuznání zálohové platby ve výši 3 201 766 Kč jako daňového výdaje, Nejvyšší správní soud také přisvědčit nemůže. Souhlasí s argumentací krajského soudu, který ve svém rozhodnutí konstatoval, že z uzavřené smlouvy, ale ani z poskytnutých vyjádření smluvních stran jednoznačně nevyplývá povaha poskytnuté zálohové platby. Smluvní formulace, že se jedná o „garanci na provedení uvedených prací“, je neurčitá a ani interpretací v souvislosti s dalšími smluvními ujednáními nelze o její povaze zjistit nic bližšího vzhledem k již zmíněné absenci ujednání ohledně podmínek a způsobu použití zálohové platby a jejího případného vrácení. V případě zálohových plateb je zcela odůvodněn předpoklad, že zálohová platba bude použita na úhradu ceny zboží nebo služeb ihned po jejich dodání, proto je jejich složení u poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví oprávněně pokládáno za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů již v době zaplacení zálohy. Vznik škody (porušení smluvní povinnosti) je však výjimkou z předpokládaného průběhu událostí, proto u zálohových plateb na náhradu škody nebo úhradu smluvní pokuty nelze předem vycházet z předpokladu, že škoda (nebo porušení smluvní povinnosti) vznikne a tato bude na jejich úhradu použita, když ani není možné předem určit rozsah případné náhrady škody (výši smluvní pokuty). Nejvyšší správní soud považuje za správný názor žalovaného, že posouzení, zda zálohová platba na náhradu škody nebo úhradu smluvní pokuty je výdajem podle § 24 zákona o daních z příjmů, by bylo prováděno teprve ve zdaňovacím období, ve kterém by záloha byla k tomuto účelu skutečně použita a dospěl tedy k závěru, že se žalovaný nedopustil pochybení, když předmětnou platbu žalobce ve zdaňovacím období roku 1998 neuznal jako výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel taktéž namítal neuznání plateb v celkové výši 4 911 756,92 Kč, vynaložených na základě uzavřené mandátní smlouvy na správu a vymáhání pohledávek, jako daňově uznatelných výdajů. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí následující. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného obsahuje zcela jiné odůvodnění a poukazuje na jiné důkazy, než zpráva o daňové kontrole FÚ v Lounech. Stěžovatel měl pravděpodobně na mysli svědeckou výpověď Mgr. H., která je podle jeho mínění jako důkazní prostředek zmiňována až v rozhodnutí žalovaného. Navíc se s ní podle něj žalovaný nijak nevypořádal, když jí neuznal jako důkaz a neuvedl důvod k tomuto jeho závěru. Krajský soud v odůvodnění rozhodnutí zcela dopodrobna shrnul veškerý průběh správního řízení, včetně citací z protokolů

o ústním jednání, a stejně tak i zmínil svědeckou výpověď Mgr. H., přičemž se zabýval i – tehdy žalobcovou - námitkou ohledně nevypořádání se žalovaného s tímto důkazem. Krajský soud uvedl, že námitce žalobce, že se žalovaný nijak nevypořádal s výpovědí svědka Mgr. H., neboť neuvedl, proč ji neuznal jako důkaz, nemůže soud přisvědčit, a to vzhledem ke skutečnosti, že v odůvodnění napadených rozhodnutí vysvětluje žalovaný, proč výpověď tohoto svědka shledal nedůvěryhodnou, přičemž z této argumentace krajský soud shledal zásadní zejména poukaz na rozpory mezi výpovědí svědka a tvrzeními žalobce v daňovém řízení a dále odkaz na odlišnost výpovědi téže osoby před dožádaným orgánem. Také Nejvyšší správní soud shledal rozpory v tvrzeních žalobce, paní B.(jednající v daňovém řízení jménem sdružení F. E.) a svědka. Jejich výpovědi a odlišnosti mezi nimi krajský soud precizně specifikoval a vyjmenoval ve svém rozhodnutí, odůvodnil, proč i on, stejně jako žalovaný, v těchto odlišnostech spatřoval důvodnou pochybnost o tom, jaká činnost mandatářem byla vlastně vykonávána. Nejvyšší správní soud se s argumentací krajského soudu zcela ztotožňuje. K tomu dodává, že podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nese důkazní břemeno plátce daně. Uplatňuje-li skutečnosti, které snižují jeho daňovou povinnost, nestačí pouhé tvrzení těchto skutečností, ale je nutné je též prokázat. Proto byl požadavek správce daně, aby stěžovatel prokázal, že šlo skutečně o výdaj k dosažení, zajištění či udržení příjmů, oprávněný. Lze souhlasit s krajským soudem, potažmo i žalovaným, že stěžovatel věrohodně neprokázal platby na základě mandátní smlouvy jako výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný oprávněně neuznal tyto platby za výdaj ve smyslu výše uvedeném.

Stěžovatel namítal, že není možné souhlasit se závěrem krajského soudu, nedošlo k porušení jeho procesních práv při prováděných místních šetřeních. Konstatoval, že pokud se koná místní šetření bez účasti daňového subjektu, není možné žádat jakékoli vyjádření zaměstnanců, neboť pokud se pak toto tvrzení objevuje jako argument ve správním řízení, potom musí být toto tvrzení získáno zákonným způsobem, tedy v rámci svědecké výpovědi, které se má možnost daňový subjekt zúčastnit a klást svědkovi otázky. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že lze jistě souhlasit s názorem, že správce daně je povinen umožnit daňovému subjektu využít právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření v průběhu daňové kontroly, což lze procesně učinit jedině tím, že správce daně daňový subjekt vyrozumí o termínu ústního jednání či místního šetření, při kterém bude svědek či znalec vyslýchán (shodně též rozsudek krajského soudu v Českých Budějovicích 10 Ca 370/97). Ostatně podle § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Z obsahu správního spisu však plyne, že podle protokolů o místních šetřeních, které prováděl FÚ v Lounech dne 25. 1., 5. 6., 18. 5., 15. 5. a 5. 6. 2000 nebyly provedeny výslechy svědků ani znalců. Místní šetření se omezilo zejména na předložení dokladů a stručná vyjádření zaměstnanců dlužníků. Za této procesní situace pak ani Nejvyšší správní soud procesní pochybení žalovaného neshledal. Ostatně tyto důkazy měly v daných věcech pouze okrajový význam, když za rozhodující je třeba považovat závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání naplnění obsahu mandátní smlouvy.

Uvedený důvod uplatněný stěžovatelem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není podle názoru Nejvyššího správního soudu dán, neboť nebylo zjištěno, že by rozsudek soudu byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů a nebyla zjištěna ani jiná vada v řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V návaznosti na uvedené proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že není dán žádný z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., pro které by bylo třeba napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit, neboť se nejedná o rozhodnutí nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a rovněž zdejší soud neshledal žádnou vadu řízení, jež by spočívala v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, přičemž rozhodnutí správního orgánu není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu