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 **M. S., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Ladislavem Dusilem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. č. 36, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 2. 2004, č. j. 10 Ca 190/2003 - 78,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 2. 2004, č. j. 10 Ca 190/2003 – 78, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 5. 9. 2003, č. j. 844/120/2003, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2002, č. j. 207663/02/077910/5759, tak, že daň z příjmu právnických osob za rok 2000 správcem daně doměřená ve výši 1 473 430 Kč (v rozsudku nesprávně uvedeno 12 473 430 Kč) byla snížena na částku 1 194 740 Kč. Rozsudek krajský soud odůvodnil tím, že stěžovatel neprokázal, že částka 150 000 USD, která byla poukázána na jeho bankovní účet, není výnosem podléhajícím dani z příjmu, když v kontrolovaném roce 2000 předmětnou částku přijal. O přijetí této částky, po přepočtu na českou měnu 5 372 151,90 Kč, účtoval v hlavní knize na účtu 311- odběratelé a správci daně o původu a důvodech dotčené platby podával odlišná a odporující si vysvětlení. Krajský soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele dovolávajícího se vadnosti zamítavého výroku rozhodnutí odvolacího orgánu, když způsob rozhodnutí, tj. změnu výroku rozhodnutí správního orgánu

I. stupně, shledal souladným s § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., vše znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Neshledal rovněž důvodnou námitku, že se odvolací orgán nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, když v úvodu odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu je výslovně uvedeno, že jím bylo vyhověno bodům I. a III. stěžovatelova odvolání, a protože odvolání stěžovatele bylo rozčleněno do tří bodů, je zřejmé, že odvolací orgán stěžovateli nevyhověl právě ve vztahu ke sporné částce 150 000 USD. Krajský soud shledal rovněž nedůvodnou námitku, že rozhodnutí odvolacího orgánu nesplňuje náležitosti rozhodnutí podle § 32 zákona o správě daní a poplatků z důvodu, že výroková část a odůvodnění nejsou odděleny, neboť mezi výrokovou částí a odůvodněním je mezera, která graficky tyto části odděluje, a proto nelze pokládat rozhodnutí správního orgánu z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. Krajský soud zamítl návrh na provedení důkazu notářským zápisem smlouvy o úvěr a zřízení zástavního práva s odůvodněním, že šlo o důkaz týkající se nových skutečností, které stěžovatel uváděl až po vydání napadeného rozhodnutí.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení. Stížnost odůvodnil především tím, že krajský soud pochybil, pokud nevyhověl jeho námitce týkající se aplikace ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, když finanční ředitelství podle jeho názoru poté, co k jeho odvolání rozhodnutí správce daně změnilo, mělo odvolání ve zbývající části zamítnout. Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas se závěry krajského soudu o nedůvodnosti jeho námitky, že z rozhodnutí správního orgánu není patrné, zda se odvolací orgán vypořádal se všemi odvolacími námitkami, když rozhodnutí v tomto směru neumožňuje učinit jednoznačné závěry. Stěžovatel dále namítal, že z rozhodnutí finančního ředitelství není patrno, kde končí výrok a kde začíná jeho odůvodnění a dovozuje, že tato okolnost činí rozhodnutí nesrozumitelným. Nesouhlasí rovněž s názorem krajského soudu, že na něm leželo důkazní břemeno ohledně tvrzení, že platba USD 150 000 není jeho příjmem z obchodní činnosti, ale zastává názor, že důkazní břemeno se přesunulo na správce daně, a to v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Neprovedení důkazu notářským zápisem smlouvy o úvěru považuje stěžovatel za vadu řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Tento důkaz nepokládá za nový, neboť v podstatě koresponduje s jeho předchozími tvrzeními, ale i kdyby byl novým důkazem, jde o skutečnosti, které nastaly před rozhodnutím správního orgánu. Konečně vytýkal krajskému soudu, že učinil nesprávné právní závěry ohledně povinnosti správního orgánu stanovené v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, přihlížet při hodnocení ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a dbát, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Řízení o žalobě také trpí vadami spočívajícími v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisu, resp. je s ním v rozporu.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítlo námitku, že by nerespektovalo ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť dospělo-li k závěru, že byl dán důvod ke změně rozhodnutí správce daně, bylo oprávněno toto rozhodnutí podle § 50 odst. 6 citovaného zákona změnit. Pokládá rovněž za nedůvodné námitky stěžovatele, že by se ve svém rozhodnutí nevypořádalo s jeho námitkami týkajícími se částky 150 000 USD. Poukázalo na to, že stěžovatel postupně uváděl různé důvody přijetí této částky, když v průběhu daňové kontroly tvrdil, že se jedná o vrácení kauce poskytnuté na základě smlouvy o poskytnutí kauce za pronájem a správu lodi ze dne 30. 9. 1998 uzavřené se společností B. S. Ltd., poté v odvolacím řízení uváděl, že se jednalo o finanční transfer, který byl zálohou na splacení poskytnuté půjčky,

přičemž v tomto případě stěžovatel vystupoval jako třetí osoba s tím, že výše uvedená faktura byla vydána omylem. Následně pak v kasační stížnosti tvrdí, že částka 150 000 USD je splátkou úvěru poskytnutého ve výši 400 000 USD, který stěžovatel poskytl společnosti B. S. Ltd. v dubnu 1999. Finanční ředitelství rovněž vyjádřilo nesouhlas s tím, že došlo k nezákonnému přesunu důkazního břemene ze správního orgánu na stěžovatele, neboť správce daně je zatížen touto povinností stran existence skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Tyto skutečnosti správce daně, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, prokázal a důkazní břemeno bylo na stěžovateli. Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

V replice k vyjádření finančního ředitelství stěžovatel znovu zopakoval, že uvedený příjem neměl být nikdy součástí výnosů a dále nově namítal, že výzva správce daně ze dne 19. 10. 2001 je obecná a postrádá tak náležitosti výzvy podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

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.

Stěžovatel předně vytýkal napadenému rozsudku nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení týkající se jednak aplikace § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím a jednak nesprávného posouzení nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Nesprávné právní posouzení právní otázky spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku, že krajský soud nesprávně posoudil aplikaci § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, pokud finanční ředitelství rozhodnutí správce daně zčásti změnilo a ve zbytku odvolání stěžovatele nezamítl. Podle citovaného ustanovení odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne. V § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je upraven speciální postup odvolacího orgánu v případech odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení. Z uvedeného je tedy zřejmé, že odvolací orgán má pouze tři alternativy postupu, jež jsou v poměru vylučovacím, tj. buď rozhodnutí změní nebo zruší, anebo odvolání zamítne. Je tedy vyloučeno, aby v daňovém řízení odvolací orgán kombinoval uvedené způsoby rozhodnutí, tj., aby např. napadené rozhodnutí správce daně částečně zrušil a částečně změnil nebo částečně změnil a částečně odvolání zamítl. Výklad vztahující k obdobnému znění § 59 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí 7A 124/2000 - 39 tak, že „Není možné v odvolacím řízení současně zamítnout odvolání a rozhodnutí správního orgánu I. stupně ve výroku změnit; takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné a soud je zruší podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro vady řízení bez jednání“ (rozhodnutí bylo publikováno pod č. 5 v 1/2003 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Pokud stěžovatel uváděl, že při tomto výkladu neobstojí výrok „v ostatním zůstává napadené rozhodnutí nezměněno“, který byl součástí výrokové části napadeného rozhodnutí, pak i tato námitka je nedůvodná, neboť tento výrok umožní jen lepší pochopení, v jaké části nebylo rozhodnutí změněno: Má tedy význam upřesňující a není nezbytnou součástí výroku, kterým se napadené

rozhodnutí správního orgánu I. stupně mění. Sám o sobě však meritorním výrokem není, což vyplývá i z faktu, že i při jeho absenci zůstává rozhodnutí změněno pouze v části, jak je výslovně uvedeno.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není rovněž důvodná námitka stěžovatele, že rozhodnutí správce daně nemá náležitosti rozhodnutí podle § 32 zákona o správě daní a poplatků, neboť není zřejmé, kde končí výrok a začíná odůvodnění. K této otázce se již vyjádřil Vrchní soud v Praze, který v rozsudku ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6 A 63/93 – 22, uveřejněném pod č. 113 v časopise Správní právo k této problematice uvedl, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost nastává i tehdy, není-li rozhodnutí správního orgánu vůbec rozčleněno na výrok a odůvodnění, takže nelze seznat, zda správní orgán skutečně rozhodl o všech návrzích účastníka správního řízení a nebo zda jen v důvodech vyložil, proč o nich případně nerozhodl. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná. Mezi výrokem a odůvodněním chybí oddělující nadpis „Odůvodnění“, což nepochybně ke srozumitelnosti nepřispívá, nicméně přesto je zcela zřejmé, kde končí výroková část a kde z hlediska obsahu začíná odůvodnění. Zatímco ve výroku je uvedeno, v čem se rozhodnutí správce daně mění, resp. v čem zůstává nezměněno, v odůvodnění je uvedeno, jakým způsobem se finanční ředitelství vypořádalo s námitkami stěžovatele. Lze tedy bezpečně určit, kde končí výrok a kde začíná odůvodnění. Navíc je výrok a odůvodnění rozhodnutí odděleno graficky mezerou. Chybějící nadpis „Odůvodnění“ je sice vadou, ale takovou, která neměla za následek nesrozumitelnost rozhodnutí.

Pokud stěžovatel namítal, že z rozhodnutí finančního ředitelství není patrné, jak se vypořádal s jeho odvolacími námitkami, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento stížnostní bod stěžovatel blíže nerozvedl, a proto v tomto rozsahu nemohl napadený rozsudek přezkoumat.

Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní i námitku, že došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele. Podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků 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 citovaného ustanovení tak vyplývá, že důkazní břemeno správce daně v daňovém řízení se ve vztahu k projednávané věci vztahuje pouze na prokazování existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či plnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Za situace, kdy sám stěžovatel od počátku uváděl, že jeho účetnictví ohledně částky 150 000 USD bylo nesprávně vedeno, jinými slovy, že jeho účetnictví nebylo správné a průkazné, je pojmově vyloučeno, aby se s úspěchem mohl dovolávat toho, že správce daně důkazní břemeno neusnesl. V této souvislosti je nutno poukázat na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, že 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. Jak vyplývá ze správního spisu stěžovatel do výnosů – na účet 602 – tržby z prodeje služeb – nezaúčtoval doklad označený jako faktura vydaná VB 179/01/060400 z 6. 4. 2000 znějící na částku 150 000 USD pro odběratele B. T., ač tato částka byla poukázána na bankovní účet stěžovatele a je zaúčtována na účtu xxx – R. USD. Je tedy zřejmé, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že v daném případě nejde o příjem podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění

pozdějších předpisů. V průběhu daňové kontroly nejprve uvedl, že se jedná o vrácení kauce za pronájem lodi a toto tvrzení rovněž dokládal příslušnou smlouvou, později uváděl, že jde o transfer s třetím subjektem a následně tvrdil, že jde o vrácení první splátky z úvěru. Bylo proto na stěžovateli, aby v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nabídl věrohodné důkazy prokazující, že sporná částka není příjmem tvořícím předmět daně z příjmu. Prvním předpokladem unesení důkazního břemene je především stálost tvrzení. Jestliže však ohledně stejných skutečností stěžovatel opakovaně uváděl vždy jiná tvrzení poté, co jejich věrohodnost byla vyvrácena, je zřejmé, že důkazní břemeno neunesl. Proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani námitky, že krajský soud nesprávně posoudil, že správce daně nesplnil povinnost brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, povinnost přihlížet při hodnocení ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, jakož i povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Není totiž zřejmé, v čem by mohl správce daně, resp. finanční ředitelství, porušit ustavení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jak tvrdil stěžovatel.

Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu ani v tom, že neprovedl důkaz notářským zápisem smlouvy o úvěru mající prokázat, že částka 150 000 USD je splátkou úvěru ve výši 400 000 USD, který stěžovatel poskytl společnosti B. S. Ltd. v dubnu roku 1999 na nákup nákladní lodě. Ustanovení § 77 odst. 1 s. ř. s. o dokazování je totiž třeba vykládat restriktivně, neboť soudy ve správním soudnictví nerozhodují o věci v řízení „nalézacím“, ale přezkumném a doplnění dokazování lze připustit pouze v omezeném rozsahu v zájmu ověření skutečností, které již vyplývají ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Proto krajský soud nepochybil, pokud navrhovaný důkaz neprovedl.

Z výše uvedeného vyplývá, že nemůže být důvodná ani poslední námitka stěžovatele, že pro vytýkané vady řízení 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 měl krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušit. Tato námitka se obsahově zcela překrývá s již předešlými, a proto Nejvyšší správní soud odkazuje na předchozí odůvodnění týkající se jednotlivých námitek.

Pokud stěžovatel v replice namítal, že výzva správce daně k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla obecná a nesplňovala náležitosti citovaného ustanovení, jedná se o nový stížnostní důvod, který stěžovatel neuplatnil ve lhůtě uvedené v § 106 odst. 2 s. ř. s., a proto k němu Nejvyšší správní soud nemohl přihlédnout.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta 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 právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo a finančním ředitelství s tímto řízením žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 3. prosince 2004

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu