

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. J. H.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. června 2004, č. j. 38 Ca 43/2002 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce, který prokázal, že má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní – dále jen „s. ř. s.“), podal jako stěžovatel včas kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze shora označenému, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2001, č. j. FŘ-7584/11/00.

V kasační stížnosti žalobce dovozuje neplatnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“), tedy dodatečného platebního výměru č. 1000001375 ze dne 31. 5. 2000, a rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2001, č. j. FŘ-7584/11/00. Podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu na rozhodnutí musí být též otisk úředního razítka se státním znakem. Žalobce poukazuje na čl. 14 Ústavy, zákon č. 3/1993 Sb., zákon

č. 68/1990 Sb. a na zákon č. 4/1993 Sb. Razítko se státním znakem na dodatečném platebním výměru postrádá všechny barvy, kromě jednobarevné kontury razítka a barvy papíru, na kterém je otištěno. Tato rozhodnutí jsou proto ze zákona neplatná a soud je z tohoto důvodu měl zrušit.

Dále uvádí nesprávné posouzení otázky nákladů na tuzemské pracovní cesty, kdy se soud ztotožnil s tvrzením správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal důkazy jednotlivé cesty, tedy včetně cest ke správci daně. Stěžovatel má zato, že u správce daně šlo výhradně o tzv. knihu jízd, jejíž vypovídací schopnost je sporná s přihlédnutím na různé softwarové programy na tvorbu tohoto dokumentu. Stěžovatel předložil jiné záznamy o jízdách za konkrétní měsíc a dále argumentuje orazítkovanou doručenkou správcem daně o tom, že konal pracovní cestu, když má sídlo v jiné městské části, než své bydliště a kancelář. Námitka spočívá v účelnosti tvrzení správce daně pro odmítnutí stěžovatelových důkazů.

Konečně pak i nesprávné posouzení otázky nákladů na zahraniční pracovní cesty, které byly provedeny v podnikatelském zájmu žalobce, přičemž ten na výzvu správce daně předložil doklady, jimiž tyto cesty dokumentoval. Žalobce správci daně zároveň uvedl, že se jedná pouze o důkazy uskutečněných cest, nikoli o účetní doklady, neboť na hotely, místní cesty, vstupné apod. nečerpal finanční prostředky. Na zahraniční pracovní cesty čerpal pouze stravné, a to v souladu se zákonem; ty pak vykazoval v účetnictví. O služebních cestách žalobce správce daně již nejednal, převrátil toto stěžovatelovo tvrzení v námitku, že stěžovatel o těchto nákladech neúčtoval podle svého vlastního prohlášení. V napadeném rozsudku se uvádí, že daň byla stěžovateli doměřena ne proto, že nepředložil knihu jízd, ale že nepředložil nebo nenavrhl takové důkazní prostředky o tom, že výdaje na uskutečněné cesty jsou výdaji vynaloženými na uskutečnění cesty; stěžovatel poukazuje na to, že soud má za nesporné, že stěžovatel užíval ke služebním cestám vlastní soukromé vozidlo, nezahrnuté do obchodního majetku a tento logický rozpor ve svých zjištěních a závěrech není ani v závěrech rozhodnutí ve stěžovatelův prospěch. Stěžovatel nepovažuje tento postup soudu za zaručující spravedlivý a nestranný proces.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce se podanou žalobou domáhal, aby Městský soud v Praze přezkoumal rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000001375 ze dne 31. 5. 2000. Žalobce namítal, že správce daně požadoval prokazování tuzemských a zahraničních pracovních cest ryze formálními doklady – vedením knihy jízd při tuzemských pracovních cestách a hotelovými účty a jinými stvrzenkami při zahraničních pracovních cestách. Správce daně při tuzemských pracovních cestách nepovažoval jeho evidenci za postačující, současně se správce daně žalobce nedotázal na konkrétní cíle jednání na daném místě. Žalobce namítal, že nikde nejsou náležitosti knihy jízd předepsány. Žalobce si byl vědom toho, co je povinen prokázat, ale správce daně mu šmahem odmítl zařadit do nákladů veškeré v tom roce uskutečněné pracovní cesty jako celek, i když neprokázány zůstaly pouze některé. Správce daně neměl zájem na správném a úplném zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti, naopak postupoval cíleně s úmyslem vyloučit u žalobce veškeré náklady.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že Finanční úřad pro Prahu 4 vydal na základě zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr na základ daně a daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996; důvodem bylo mj. neuznání cestovních náhrad jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce podal správci daně písemnost ze dne 1. 8. 2000, která je označena jako rozšíření dovolání, jímž konkretizuje a uvádí i svoje odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru; z tohoto důvodu žalovaný zmínil v žalobou napadeném rozhodnutí uvedené podání jako doplnění odvolání. Správce daně prováděl daňovou kontrolu v takovém rozsahu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a aby získal co největší množství důkazů, které by mohl při rozhodování hodnotit. Jelikož tuto námitku žalobce v podaném odvolání neuvedl, žalovaný se s ní nemohl v žalobou napadeném rozhodnutí ve smyslu § 50 odst. 7 daňového řádu vypořádat. Pokud jde o výdaje za tuzemské jízdy konané podle žalobce vlastním automobilem, správce daně zjistil, že v knize jízd nebyl dostatečně specifikován cíl jízd a nebyl uveden jejich účel. Žalobce byl správcem daně vyzván k předložení potřebných dokladů; uvedl však, že vše potřebné předložil a je po něm požadováno prokázání věcí, které není povinen evidovat. Z přehledu jízd, který žalobce předložil za měsíce leden až květen 1996, a v němž je uveden den uskutečnění cesty, místo a počet ujetých kilometrů, průkazně nevyplývá souvislost uváděných jízd s podnikatelskou činností žalobce a který ani jiným způsobem neprokázal oprávněnost zahrnutí tohoto výdaje do výdajů uvedených v § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Pokud za zbývající část zdaňovacího období si žalobce stanovil výdaje na pracovní cesty formou paušálu, není takový postup možný, protože se jedná o výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Pokud jde o námitky týkající se cest do podatelny správce daně, které si podle žalobce sám správce daně mohl ověřit z dokladů, které se u něho nacházejí, uvádí žalovaný, že z předloženého přehledu cest nevyplývá, že se také jednalo o pracovní cestky konané ke správci daně v souvislosti s podnikáním žalobce. Správce daně prezenčními razítky z podatelny nepotvrzuje daňovým subjektům, že např. k doručení písemnosti daňový subjekt vykonal pracovní cestu osobním motorovým vozidlem a její délku. Prezenční razítko správce daně údaje tohoto charakteru vůbec neobsahuje, proto správce daně ani nemohl předložený přehled porovnávat s jednotlivými písemnostmi ze spisového materiálu žalobce. Prostý fakt, že určitá písemnost obsahuje razítko podatelny správce daně, automaticky neznamená přímou souvislost s pracovní cestou; bylo opět na daňovém subjektu, aby tuto skutečnost prokázal. Správce daně v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu při ústních jednáních a formou výzev požadoval po žalobci, aby prokázal, že se jím vykázané pracovní cesty uskutečnily v přímé souvislosti s jeho podnikatelskou činností a že jím uplatňované výdaje lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně postupoval v řízení v úzké součinnosti se žalobcem a dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení jeho daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání ve věci u Městského soudu v Praze žalobce setrval na svém návrhu a zopakoval jeho podstatný obsah.

Městský soud v Praze při jednání provedl důkaz některými listinami ze správního spisu a v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně uvedl, jaké skutečnosti ze správního spisu zjistil: dodatečným platebním výměrem č. 1000001375 ze dne 31. 5. 2000 byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 118 628,32 Kč a dodatečně vyměřená daň ve výši 25 130,00 Kč a vyměřena daňová ztráta ve výši -65 999,00 Kč. Proti tomuto dodatečnému

platebnímu výměru podal žalobce odvolání dne 30. 6. 2000 a dne 1. 9. 2000 pak podání označené jako „rozšíření odvolání“, o nichž rozhodl žalovaný dne 7. 11. 2001, č. j. FŘ 7584/11/00 tak, že odvolání žalobce zamítl. Žalobce totiž k uplatňovanému výdaji připojil přehled, ve kterém je uveden den uskutečnění cesty, místo a počet ujetých kilometrů za měsíce leden až květen 1996. Za zbývající část zdaňovacího období si žalobce stanovil výdaje na pracovní cesty formou paušálu, z čehož průkazně nevyplývá jakákoliv souvislost těchto jízd s podnikatelskou činností žalobce. Paušalizace výdajů není v tomto případě možná. Pokud jde o předložení dokladů prokazujících služební cesty do zahraničí za zdaňovací období roku 1996, žalobce odkázal na předchozí protokoly a namítl, že požadavek správce daně je v rozporu se zákonem o cestovních náhradách, který žádný takový průkaz nepředepisuje. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

V odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností Městský soud v Praze správně poukázal na povinnost daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání. Tato zásada je vyjádřena zejména v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle něhož 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. Pokud jde o výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze je odečíst ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto a zvláštním zákonem, zde § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů jsou výdaje (náklady) podle odstavce 1 též výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13), a to na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka, ve výši sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Žalobce,

který používal ke služebním cestám vlastní osobní automobil nezahrnutý do jeho obchodního majetku, měl povinnost mj. prokázat výši výdajů na spotřebované pohonné hmoty v souvislosti s pracovní cestou. I když zákon výslovně nestanoví povinnost vést evidenci jízd, neznamená to, že by tím byla zjednodušena pozice daňového subjektu v souvislosti se shora uvedenou povinností unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu; kniha jízd s přesnou evidencí ujetých kilometrů by dobře posloužila právě k prokázání výdaje na pracovní cestu na dopravu vlastním motorovým vozidlem. Žalobce však neunesl důkazní břemeno; výkaz pracovních cest, který předložil, je zčásti neadresný, zčásti paušalizovaný a nedokládá ani zda jízdy vlastním vozidlem byly fakticky uskutečněny, natož zda měly vztah k podnikání žalobce. To platí i pro paušální stanovení pracovních cest. Vyúčtování bylo sestaveno až dne 1. 3. 1997, tedy po uplynutí zdaňovacího období a ze žádného dalšího důkazu neplyne, na základě kterých dokladů žalobce tento přehled vypracoval; konkrétním položkám neodpovídají konkrétní odkazy na doklady prokazující jednání, úkony a činnosti související s žalobcovými podnikatelskými aktivitami uvedeného dne a místa (uzavření kontraktu, činění nabídky, činnost vedoucí k příjmu souvisící s podnikatelskou činností). Daňová přiznání neprokazují tvrzení žalobce o uznání výdajů za cesty k finančnímu úřadu, neboť samotný otisk prezenčního razítka správce daně svědčí pouze o tom, že daňové přiznání bylo doručeno do podatelny, nikoli jakým způsobem se žalobce, popř. jiná osoba, dostavila do podatelny správce daně; tím spíše neprokazuje výši tohoto nákladu na pracovní cestu (počet ujetých km). Povinností správce daně není porovnání a přiřazení jednotlivého dokladu k obecnému údaji v souhrnném výkazu, naopak povinností poplatníka je doložit výši uplatněnou jako náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů nejen formálním dokladem, ale i fakticky. Nejde o to, že (a zda) žalobce měl v roce 1996 obchodní a provozní prostory na různých místech Prahy a do nich se musel dopravovat a vozit do nich zásoby, nýbrž že žalobce ani u těchto cest neprokázal, že šlo o cesty ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud jde o výdaj na zahraniční pracovní cesty, je nepochybné, že údaj ve vyúčtování ze dne 1. 3. 1997, příkaz bance a bankovní výpis o čerpání valut u banky rozhodně neprokazují, že se jednalo o zahraniční pracovní cestu, která souvisí s podnikatelskou činností žalobce. Na posouzení věci nemůže mít vliv předložení složky dokladů (dle tvrzení žalobce doklady, o nichž nebylo účtováno), když šlo o doklady prokazující sice určitou podnikatelskou aktivitu žalobce, ale nikoli její konkrétní souvislost s konkrétním nákladem uvedeným ve vyúčtování ze dne 1. 3. 1997, popř. předložení kazet natočených v zahraničí. Předmětný výdaj proto nelze uznat jako výdaj daňový. Zákon o cestovních náhradách sice určuje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů způsob stanovení výše cestovních náhrad, čímž však není dotčena důkazní povinnost poplatníka stanovení zejména v § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud žalobce namítal, že přeložil správci daně řádně doklady týkající se zahraničních cest, pak toto tvrzení je vyvráceno nejen obsahem správního spisu, ale i samotným jeho tvrzením, že o jednání v zahraničí se doklad nepořizoval a že posouzení toho, zda provedená cesta je či není služební je pouze na tom, kdo ji nařídí, totiž na žalobci.

Pokud jde o námitku neplatnosti rozhodnutí daňových orgánů proto, že v otiscích úředních razítek na nich byl státní znak jednobarevný, soud uvádí, že zákon č. 3/1993 Sb. stanoví, v jakých barvách je malý státní znak vyveden. Malý státní znak na otisku úředního razítka musí být v těch barvách, jak to stanovil zákon č. 3/1993 Sb., protože zákon č. 68/1990 Sb. neumožňuje používání jednobarevného otisku malého státního znaku. Jedná se však o námitku v režimu tzv. *nova,* tedy skutečnost, kterou stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. k takovým námitkám Nejvyšší správní soud nepřihlédne. Nad rámec však soud připomíná, že podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení otisk úředního

razítka se státním znakem na takovém rozhodnutí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 3/1993 Sb., o státních symbolech České republiky, malý státní znak tvoří červený štít, v němž je stříbrný dvouocasý lev ve skoku se zlatou korunou a zlatou zbrojí. Zákon č. 68/1990 Sb., o užívání státního znaku, státní vlajky a ostatních státních symbolů České republiky, platný a účinný v době vydání napadených daňových rozhodnutí, neobsahoval nic o používání jednobarevného otisku úředního razítka s malým státním znakem. Až v ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů, který nabyl účinnosti dnem 5. 10. 2001, je výslovně stanoveno, že otisk úředního razítka s malým státním znakem je jednobarevný. Především je třeba vzít v úvahu smysl ustanovení daňového řádu o tom, že na rozhodnutí vydaném v daňovém řízení musí být mj. otisk úředního razítka se státním znakem. Smyslem je poskytnout i po formální stránce jistotu, že daňové rozhodnutí skutečně vydal kompetentní státní orgán. Z tohoto hlediska není rozhodné, že otisk úředního razítka se státním znakem byl jednobarevný; ani žalobce nenamítá, že by rozhodnutí vydal státní orgán, který by k tomu neměl pravomoc. Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že chybějící náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost (neplatnost) pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní vztah respektovali (srov. č. 212/2004 Sbírky rozhodnutí NSS). Námitka žalobce, že jednobarevný otisk úředního razítka se státním znakem způsobuje neplatnost rozhodnutí, není rozhodně důvodná.

Pokud jde o námitku ad 2., nejde o to, že (a zda) žalobce měl v roce 1996 obchodní a provozní prostory na různých místech Prahy a do nich se musel dopravovat a vozit tam zásoby. Podstata spočívá v tom, že žalobce ani u těchto cest neprokázal, že šlo o cesty ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jím předložený výkaz pracovních cest byl jednak neadresný, jednak paušalizovaný a nedokládá, zda jízdy vlastním motorovým vozidlem byly uskutečněny a zda měly vztah k podnikání žalobce.

Důvodem pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitku uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou, když její konstatování zůstalo pouze v obecné rovině. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Námitky stěžovatele v kasační stížnosti nejsou důvodné; vypořádal se s nimi jak žalovaný, tak Městský soud v Praze, a to beze zbytku. Krajský soud tak rozhodl ve věci v souladu se zákonem a jeho rozhodnutí nevykazuje znaky nepřezkoumatelnosti, kasační stížnost tedy není důvodná. Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. prosince 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu