

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **R. P.**, zastoupeného Narcisem Tomáškem, advokátem se sídlem v Děčíně, Masarykovo náměstí 193/20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2004, č. j. 15 Ca 128/2002 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce R. P. (dále jen „stěžovatel“) se podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) ze dne 26. 1. 2004, č. j. 15 Ca 128/2002 - 23 zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „žalovaný“) ze dne 20. 2. 2002, č. j. 3254/110/2001, kterým bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 10. 2000, č. j. 95192/00/178912/5950 tak, že výše dodatečně stanoveného základu daně činila částku 679 812,38 Kč a výše dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 částku 210 445 Kč.

Krajský soud při přezkoumávání žalobou napadeného správního rozhodnutí především neshledal opodstatněnými žalobní námitky o tom, že stěžovatel jako daňový subjekt v řízení před správními orgány unesl důkazní břemeno, jež na něm vázlo a tím prokázal oprávněnost výdajů snižujících ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění platném pro rok 1996 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) základ daně. Krajský soud zejména neshledal, že by správní orgány v případě stěžovatelem prodaného vozidla VW Vento nesprávně aplikovaly ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, či jinak bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s právními předpisy.

V kasační stížnosti, která se opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu.

Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Obecně je možno souhlasit se závěrem krajského soudu v tom, že účetní doklady, které formálně odpovídají požadavkům právních předpisů týkajících se účetnictví, ještě automaticky neprokazují, že deklarovaný výdaj byl skutečně příslušným daňovým poplatníkem vynaložen. V tomto případě však logickým a systematickým výkladem citovaných ustanovení lze dovodit, že jím předložené účetnictví je věrohodné, průkazné, správné a úplné a mělo schopnosti prokázat vynaložení výdajů. Bylo proto věcí správce daně, aby případnou existenci skutečností vyvracejících některou z těchto čtyř vlastností předloženého účetnictví prokázal. To se však nestalo. V této souvislosti deklaroval, že personální propojení dotčených subjektů takovouto skutečností objektivně není a správce daně k tomuto tvrzení opačný důkaz nepředložil. Stěžovatel též namítl, že skutková podstata, z níž odvolací správní orgán v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisu. Je tomu tak proto, že ve spisu není nic, co by nasvědčovalo tomu, že by kupní cena vozidla VW Vento byla v nepoměru s jeho obvyklou cenou a že by předmětný obchodní případ byl fiktivní. Stěžovatel posléze namítl i to, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Nepřezkoumatelným shledává rozsudek zejména v tom směru, že krajský soud dovozuje, s poukazem na dikci ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, že správce daně nemusí, či snad ani nemá zjišťovat skutečný stav věci.

Ke kasační stížnosti proti uvedenému rozsudku krajského soudu se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem vyjádřilo tak, že trvá na svém stanovisku obsaženém v rozhodnutí o odvolání. Uvedlo, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Má za to, že postupovalo v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť hodnotilo všechny důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Z hlediska dokazování vzalo v úvahu i to, že nejen účetní doklady mohou sloužit jako důkazy. Za důkazy je třeba vzít vše, čím lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Zásadní je však to, že účetní doklady formálně odpovídající požadavkům předpisů o účetnictví ještě automaticky neprokazují, že deklarovaný výdaj byl skutečně příslušným daňovým poplatníkem vynaložen. Z těchto důvodů navrhlo, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým se kasační stížnost jako nedůvodná zamítá.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2004, č. j. 15 Ca 128/2002 - 23 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.)

a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že i v řízení o kasační stížnosti se jako kasační soud řídí přísnou dispoziční zásadou. Je provedením této dispoziční zásady, jestliže ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. ukládá stěžovateli povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) toto soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky tohoto rozhodnutí za nezákonné. Činnost kasačního soudu je pak ohraničena rámcem takto vymezeným (rozsah napadení soudního rozhodnutí a skutkové a právní důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí) a tento soud se pak musí omezit na zkoumání napadeného rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vadu, k níž musí hledět z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). I při nejmírnějších požadavcích proto musí být z kasační stížnosti poznatelné, v kterých částech a po jakých stránkách má kasační soud napadené soudní rozhodnutí zkoumat, přičemž kasační soud není povinen ani oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti soudního rozhodnutí.

Za situace, kdy stěžovatel v kasační stížnosti namítá i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto námitkou. Pokud by totiž shledal naplnění tohoto důvodu kasační stížnosti, nemusel by zkoumat další námitky, které směřují do posouzení věci samé.

Nejvyšší správní soud námitku stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost neshledal důvodnou.

Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Důkazní povinnost v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Daňové řízení na rozdíl od řízení vedeného podle správního řádu je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy, jejímž obsahem je povinnost správního orgánu zjistit skutečný stav věci přesně a nepochybně, přičemž tak činí, aniž by byl vázán pouze návrhy důkazů ze strany účastníka řízení (§ 3 zákona č. 71/1967 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2005), ale na zásadě formální pravdy, přičemž obsahem této zásady je odpovědnost za úplně zjištěný skutkový stav především na daňovém subjektu. Není tak povinností správce daně za daňový subjekt vyhledávat a zjišťovat důkazy svědčící ve prospěch jeho tvrzení. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovatel však v daňovém řízení neprokázal, z jakého důvodu deklaroval prodejní cenu vozidla VW Vento ve výši nižší než činila jeho cena obvyklá na trhu, zjištěná správcem daně. Nelze proto po správci daně spravedlivě požadovat, aby tento sám za stěžovatele vyhledával a shromažďoval důkazní prostředky svědčící jeho tvrzení. Když následně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatel neuspokojivě doložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu, nelze z tohoto dovozovat nepřezkoumatelnost tohoto rozsudku. Primárně to byl totiž stěžovatel, kdo měl prokazovat svá tvrzení. Toto však stěžovatel neučinil a správnost původně stanovené daně neprokázal. Naproti tomu žalované finanční ředitelství splnilo své povinnosti, jež na něj klade ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud neshledal též opodstatněnou stížní námitku o tom, že by skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, neměla oporu ve spisových

dokumentech, resp. že nic nenasvědčuje nepoměru kupní ceny vozidla VW Vento s jeho obvyklou cenou a fiktivnosti obchodního případu.

Ze správního spisu totiž vyplývá, že k vyčíslení hodnoty uvedeného vozidla přistoupily správní orgány v důsledku toho, že stěžovatel deklaroval jeho prodej osobě blízké v zůstatkové hodnotě vozidla a nikoliv v ceně běžné na trhu, přičemž důvody pro tento postup správci daně řádně neosvětlil a neprokázal. Správcem daně v daňovém řízení přijatý závěr o tom, že cena uvedeného vozidla na trhu obvyklá byla ve skutečnosti rozdílná od deklarované prodejní ceny má tedy dostatečný podklad ve správním spise. Odvolací správní orgán pak v odůvodnění svého rozhodnutí pregnantně a vyčerpávajícím způsobem osvětlil, proč v případě deklarovaného prodeje vozidla VW Vento přistoupil v roce 1996 ke zvýšení daňového základu daně a daně. Případná též není námitka stěžovatele stran fiktivnosti obchodního případu s prodejem vozidla VW Vento. Z doloženého spisového materiálu správních orgánů totiž jednoznačně vyplývá, že tyto přijaly závěr o tom, že vozidlo bylo skutečně stěžovatelem prodáno. V důsledku toho, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, proč u tohoto vozidla deklaroval jako prodejní cenu cenu zůstatkovou a nikoli cenu obvyklou, zvláště když kupujícím byla osoba blízká stěžovateli, však dospěl k oprávněnému závěru, že stěžovatel neprokázal správnost jím deklarovaného základu daně a daně samotné. Rozhodnutí správních orgánů tak nebyla založena na tom, že by považovaly prodej vozidla za fiktivní, ale na tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno na něm váznoucí.

Nejvyšší správní soud posoudil jako nedůvodnou též stížní námitku o tom, že by krajský soud nesprávně posoudil otázku důkazního břemene, tj. že by nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelova argumentace je v tomto směru nepřípadná. Nejvyšší správní soud primárně, shodně s krajským soudem, předesílá, že důkazní povinnost je v daňovém řízení mezi daňové subjekty a správce daně rozdělena nerovně. Stěžovatel je v tomto směru podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Oproti této široce upravené důkazní povinnosti daňových subjektů je důkazní povinnost správců daně pojata zákonem o správě daní a poplatků poměrně úzce. Podle ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona totiž správce daně prokazuje toliko taxativně vymezené skutečnosti, a to: 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.V předmětné věci však nebylo mezi účastníky řízení sporu o to, zda je, či není účetnictví stěžovatele věrohodné, průkazné, správné či úplné. Stěžovateli totiž nebyla daň dodatečně stanovena za použití pomůcek, ale na základě dokazování. Meritem sporu tak bylo právní posouzení toho, zda-li stěžovatel řádně prokázal rozhodné skutečnosti, které původně uvedl v daňovém přiznání, jenž bylo podkladem pro stanovení výše jeho původní, resp. poslední známé daňové povinnosti před tím, než správce daně rozhodl po provedené daňové kontrole o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. Správce daně tak nebyl, jak mylně dovozuje stěžovatel, povinen v daňovém řízení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Nejvyšší správní soud

proto považuje výklad ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, podaný krajským soudem v předmětné věci, za zákonný.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2004, č. j. 15 Ca 128/2002 - 23 není opodstatněná a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 23. listopadu 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu