

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce obchodní společnosti **M. – B., spol. s r. o.,** zast. JUDr. Emilem Švingerem, advokátem se sídlem v Písku, Smetanova 78, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2005, č. j. 10 Ca 231/2004 – 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne ze dne 23. 2. 2005, č. j. 10 Ca 231/2004 - 18, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2004, č. j. 6221/110/2004, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 3. 2004, č. j. 5472/04/098040. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 v částce 112 251 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

I.

Platebním výměrem č. j. 5472/04/098040 ze dne 3. 3. 2004 byla stěžovateli Finančním úřadem v Milevsku předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 112 251 Kč. Proti uvedenému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích svým rozhodnutím č. j. 6221/110/2004 ze dne 14. 9. 2004 odvolání stěžovatele zamítlo. Stěžovatel požádal o přezkoumání obou rozhodnutí finančních orgánů Krajský soud v Českých Budějovicích. Krajský soud v Českých Budějovicích svým rozsudkem č. j. 10 Ca 231/2004 - 18 ze dne 23. 2. 2005, který byt stěžovateli doručen dne 4. 3. 2005, žalobu zamítl. Předmětný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 231/2004 - 18 ze dne 23. 2. 2005 napadá stěžovatel v plném rozsahu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vad správního řízení, když správcem daně Finančním úřadem v Milevsku a Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem a skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve správních spisech, a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, tedy z důvodů uvedených v ustanovení §103 odst. 1 písm. a), b) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.

II.

K nejzávažnějším námitkám uplatněným stěžovatelem v žalobě a ke stanovisku soudu k nim: Stěžovatel v podané žalobě namítal, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Soud zaujal následující stanovisko:

V předmětné záležitosti bylo postupováno v intencích § 69 odst. 1 daňového řádu, neboť byla správcem daně stěžovateli předepsána k přímému placení nesražená daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s odůvodněním, že částky, které deklaroval jako náhrady cestovních výdajů za použití soukromých osobních vozidel k pracovním cestám vyplacené M. S. a M. K. ve skutečnosti představovaly zdanitelný příjem, z něhož měl stěžovatel jako plátce daně srážet a správci daně odvést daň. Konkrétní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek, neboť ji nebylo možné stanovit dokazováním. Soud se proto zabýval otázkou, zda byly v dané záležitosti splněny zákonné podmínky pro použití tohoto náhradního způsobu stanovení daně. Žalovaný správní orgán uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ani k opakované výzvě správce daně, neboť neprokázal, že pracovní cesty za použití i soukromých vozidel, na základě kterých bylo v roce 2000 vyplaceno na náhradě cestovních výdajů M. S. 154 046,70 Kč a M. K. 365 037,60 Kč byly uskutečněny v rozsahu, jak je uvedeno ve vyúčtování, které oba zaměstnanci předložili. Správci daně vznikly pochybnosti o rozsahu pracovních cest M. S. a M. K., které opakovanými výzvami vyjádřil a požadoval po stěžovateli, aby tyto pochybnosti vyvrátil, neboť správci daně vznikly porovnáním údajů o počtu ujetých kilometrů uváděných ve vyúčtování pracovních cest s údaji uvedenými v protokolech o technických prohlídkách vozidla užívaného M. K. a dále se stavem zjištěným na tachometru při fyzické kontrole soukromého vozidla k cestám využívaného M. S. Tímto způsobem správce daně správnost a úplnost předkládané evidence pracovních cest stěžovatele zpochybnil. Stěžovatel měl prokázat, že pracovní cesty byly skutečně v tvrzeném rozsahu realizovány a to nikoliv firemními, ale soukromými vozidly a tudíž měl prokázat, že jmenovaným zaměstnancům vyplacené náhrady cestovních výdajů ve skutečnosti nebyly příjmy ze závislé činnosti, které musí být podrobeny dani. Stěžovatel na výzvy správce daně reagoval, dokládal písemná prohlášení obchodních partnerů, podklady prokazující obchodní

spolupráci, listiny různých institucí. Těmito písemnostmi však konkrétně formulované pochybnosti správce daně neodstranil, neboť čestná prohlášení dokládají pouze přibližně četnost návštěv zaměstnanců v konkrétním roce a bez bližšího upřesnění k jednotlivým pracovním cestám, tak jak jsou specifikovány ve vyúčtování, ale nepotvrzují pro absenci vlastní evidence návštěv u obchodních partnerů a absenci evidence vozidel, které pracovníci stěžovatele užívali, že pracovní cesty byly vykonány soukromými nikoliv firemními vozidly. Rovněž nemohlo být akceptováno stěžovatelovo vysvětlení, týkající se počtu ujetých kilometrů uvedených ve vyúčtování pracovních cest při porovnání s údaji zjištěnými správcem daně, a to ať již z protokolů stanic technické kontroly, či přímo z počítače jednotlivých vozidel, jak tomu bylo v případě vozidla M. S., neboť tvrzení stěžovatele, že u vozidla Chevrolet, užívaného M. K., nebyl od roku 1996 funkční počítač, či že manžel M. S. počítačem vykazovaný stav opakovaně upravoval, nevyvrací pochybnosti správce daně, naopak vede k závěru, že stěžovatel je v důkazní nouzi, neboť takto nabízenou argumentací nelze splnit důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Ve zprávě o daňové kontrole žalovaný správní orgán vysvětlil, v čem spatřuje porušení zákonných povinností stěžovatele a uzavřel, že částky vyplacené M. S. a M. K. jako náhrady cestovních výdajů nelze považovat podle § 6 odst. 7 zákona o dani z příjmů za částky, které nejsou předmětem daně ani příjmy ze závislé činnosti. Tento závěr žalovaného správního orgánu považuje soud za správný.

III.

K tomu stěžovatel uvádí že uvedené závěry krajského soudu nejsou v souladu se skutečností ani s právními předpisy. Do tzv. kontumace se daňový subjekt nemůže dostat v případě, že aktivně reaguje na výzvy správce daně k prokazování tvrzených skutečností a předkládá správci daně důkazní prostředky či navrhuje ty důkazní prostředky, které sám nemá k dispozici, jak mu umožňuje ustanovení §16 odst. 4 písm. c/ daňového řádu. Stěžovatel předložil na prokázání uskutečnění pracovních cest svých zaměstnanců paní M. S. a pana M. K. řádné doklady, vyúčtování těchto pracovních cest a na výzvy správce daně k odstranění pochybností předložil větší množství důkazních listin a čestná prohlášení svých obchodních partnerů o četnosti pracovních návštěv uvedených pracovníků u těchto obchodních partnerů a navrhl jako další důkazní prostředky výslechy obchodních partnerů jako svědků, k odstranění pochybností o údajích tachometrů soukromých vozidel poskytl stěžovatel správci daně vysvětlení a navrhl výslechy svědků jako důkazní prostředky pro svá vysvětlení a tyto výslechy jeho tvrzení potvrdily. Tímto postupem splnil stěžovatel svoje povinnosti podle ustanovení §16 odst. 2 písm. c/ (předložit na požádání záznamy, jejichž vedeni bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti) a § 16 odst. 2 písm. e/ daňového řádu (předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly). Stěžovatel měl oprávněně za to, že splnil svoji důkazní povinnost i ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť jej správce daně v dalším průběhu daňové kontroly s žádnými přetrvávajícími pochybnostmi neseznámil a nevyzval jej k jejich odstranění a ani neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených stěžovatelem, jak mu to ukládá ustanovení § 31 odst. 5 písm. c/ daňového řádu, když se důkazní břemeno přesunulo na správce daně. Z daňového spisu je zřejmé, že nenastala situace, kdy by stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, nebyla tedy splněna první zákonná podmínka ve smyslu

ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu (nesplnění některé zákonné povinnosti při dokazování ze strany stěžovatele) a soud tedy posoudil tuto právní otázku nesprávně.

IV.

Pokud jde o nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním, pak ani tato druhá zákonná podmínka ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu splněna nebyla. Na jedné straně správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že jeho pochybnosti o uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu, jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních paní M. S. a panem M. K. nebyly vyvráceny a že zároveň stěžovatel neprokázal, že pracovní cesty byly uskutečněny osobními automobily Renault Clio 1,2 SPZ ... a Chevrolet NOVA SPZ ..., na druhé straně však v téže zprávě o kontrole uvedl, že dalším důvodem, proč nevyslechl navržené svědky, jejichž čestná prohlášení stěžovatel předložil, je to, že nezpochybnil, že k jednáním a pracovním cestám došlo. Správce daně již však dále neprokázal, jakým jiným dopravním prostředkem než osobním automobilem Renault Clio se M. S. na nezpochybňovaných pracovních cestách přepravovala, ačkoli jej takováto důkazní povinnost stíhala ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c/ daňového řádu. Stěžovatel poskytl správci daně vysvětlení k jeho pochybnostem ohledně údajů na tachometrech soukromých osobních vozidel a tato vysvětlení prokázal svědeckými výpověďmi. Uvedl-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že v některých případech byly oba vozy, které používal pan M. K., ve stejný den na stejném místě, což podle názoru správce daně zpochybňuje správnost vykázaných pracovních cest, pak správce daně opomněl zohlednit podané vysvětlení stěžovatele, totiž skutečnost, že v tyto dny (a i v jiné dny) používala služební automobil zaměstnankyně stěžovatele paní K., o čemž svědčí kromě jiného i její parafa v knize jízd. Co se týká krajským soudem hodnocené důkazní nouze ze strany stěžovatele v důsledku nesprávných údajů na počítadlech tachometrů soukromých vozidel zaměstnanců stěžovatele, pak i tato tvrzení stěžovatele šlo prokázat v důkazním řízení. Rozdíly mezi údaji udávanými stěžovatelem jako skutečně ujeté kilometry předmětnými soukromými vozidly a údaji uváděnými správcem daně jako nejvýše možným počtem kilometrů, které mohli zaměstnanci ve skutečnosti svými soukromými vozidly najet, jsou tak značné, že znalecký posudek na obě auta by prokázal, zda opotřebení součástí obou osobních automobilů odpovídá tvrzení stěžovatele nebo úvahám správce daně. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly sice takovýto důkazní prostředek na podporu svého tvrzení nenavrhl, ale jak uvedl v žalobě, teprve ze zprávy o daňové kontrole se dozvěděl, že správce daně považuje jeho tvrzení za neprokázaná, přitom však většinou důkazní řízení vedl správce daně v rozporu s daňovým řádem (výslechy svědků bez přítomnosti stěžovatele) nebo jej přes návrhy stěžovatele neprovedl vůbec (výslechy dalších svědků, které měly odsvědčit četnost návštěv obchodních partnerů). Protože podle ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, mohl znalecké posudky na technický stav obou automobilů z hlediska ujetých kilometrů provést správce daně i bez návrhu stěžovatele. Stanovit daňovou povinnost dokazováním tedy objektivně šlo.

Soud tedy posoudil i tuto právní otázku nesprávně.

V.

K námitce stěžovatele, že odvolací orgán postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, když vůbec nezkoumal dodržení zákonné podmínky, která vyplývá z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, a to že při stanovení daně za použití pomůcek

je povinen správce daně přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly za řízení uplatněny, se soud nevyjádřil a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné z důvodu spočívajícím v nedostatku důvodů rozhodnutí.

VI.

Soud se zabýval pouze postupem správce daně, když v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že při stanovení daně podle pomůcek správce daně uvážil kolik kilometrů mohli oba zaměstnanci průměrně ročně najet vlastními soukromými vozidly pro účely pracovních cest, přičemž vycházel z údajů o počtech ujetých kilometrů dle stavu na tachometru vozidla M. S., údajů stanic technické kontroly a informací v jakém rozmezí se pohybuje počet kilometrů ujetých osobním automobilem za rok. Tato úvaha správce daně není v rozporu s nálezy ústavního soudu ČR, ku příkladu sp. zn. II. ÚS 385/02 a II. ÚS 387/02, dle nichž je v zásadě na rozhodnutí správce daně jaké pomůcky použije při splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nejde-li o zjevnou svévoli daňového orgánu. To v daném případě splněno bylo, podle názoru soudu byly pomůcky použity adekvátním způsobem a jejich přiměřenost je přezkoumatelná.

K tomuto stěžovatel uvádí, že správce daně zjevně nepřihlédl k důkazním prostředkům, kterými bylo prokázáno, že údaje z tachometrů obou soukromých vozidel neodpovídají skutečnosti. Uvážení správce daně, kolik kilometrů mohli oba zaměstnanci průměrně ročně najet vlastními soukromými vozidly pro účely pracovních cest, je tedy zjevnou svévolí, když ani neposuzoval, jak údaje z tachometrů odpovídají stupni opotřebení a ojetosti obou vozidel.

VII.

Jak uvedl stěžovatel v podané žalobě, správce daně postupoval při důkazním řízení v rozporu s daňovým řádem a dalšími právními předpisy (Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům). Správce daně (popř. správci daně jím dožádaní) některé výslechy svědků provedl nezákonným způsobem, když neumožnil stěžovateli klást svědkům při výslechu otázky, čímž postupoval v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu. To se týká výslechů všech zástupců obchodních partnerů stěžovatele. Tyto výslechy jsou ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu jako důkazní prostředky nepoužitelné, neboť je správce daně (dožádaní správci daně) získal nezákonným způsobem. Přitom tyto důkazní prostředky prokazovaly tvrzení stěžovatele a nezákonný postup správce daně tak měl vliv na zákonnost jeho rozhodnutí i na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Správce daně využil jako důkazního prostředku i výpovědi pana J. K., jímž údajně vyvracel výpověď pana S., že manipuloval s počítačem ujetých kilometrů a soustavně počet ujetých kilometrů snižoval. Ze spisu sice není patrné, v jakém postavení pan K. v daňovém řízení byl, ale jelikož výpověď přezvědné osoby lze využít pouze jako pomůcku, jak to vyplývá z ustanovení § 31 odst. 4 a 6 daňového řádu, musel být pan K. v postavení svědka či znalce a jeho výslech byl proveden nezákonným způsobem, když správce daně opět porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu. Správce daně tak nevyvrátil pravdivost svědecké výpovědi pana S., potvrzenou i svědeckou výpovědí paní M. S. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně také neprokázal, jakým jiným dopravním prostředkem než osobním automobilem Renault Clio se na nezpochybňovaných pracovních cestách paní S. přepravovala, ačkoli jej takováto důkazní povinnost stíhala ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c/ daňového řádu. Uvádí-li správce daně, že písemná

prohlášení třetích osob nejsou důkazním prostředkem, pak toto tvrzení nemá oporu v daňovém řádu. Podle ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a nejsou získány v rozporu se zákonem. Nepovažovat však správce daně předložená prohlášení třetích osob za průkazná, měl tyto osoby vyslechnout jako svědky, jak mu to ukládá ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu a jak to stěžovatel navrhoval. I když svědci nemohli potvrdit konkrétní dny, kdy je pracovníci stěžovatele navštívili, mohli potvrdit četnost návštěv. I tento důkaz mohl sloužit k potvrzení údajů, jak je tito pracovníci vykazovali ve svých vyúčtováních. Důkazní prostředky předložené či navržené stěžovatelem vyvracely pochybnosti správce daně a spolu s ověřením technického stavu soukromých vozidel jimi šlo prokázat, že tvrzení stěžovatele odpovídají skutečnosti. Z uvedeného je zřejmé, že správcem daně byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem způsobem, který měl značný vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, když podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly.

VIII.

Soud neshledal neústavnost či nezákonnost postupu žalovaného, kterým zamítl odvolání žalobce, aniž s nim jako daňovým subjektem jednal. Soud zjistil, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení výsledky daňového řízení nikterak nedoplňoval. Neprováděl tedy žádné úkony, kterých by se měl žalobce jako daňový subjekt zúčastnit. Z toho důvodu soud neshledal namítané procesní pochybení, neboť daňové řízení je podle § 2 odst. 4 daňového řádu neveřejné a daňový řád pro konkrétní případy stanoví, kdy a v jakém rozsahu má daňový subjekt právo být o konkrétních úkonech předem informován či má být seznámen se stanoviskem správce daně. Soud neshledal namítané porušení základních zásad daňového řízení, tedy nezákonný postup, stejně jako neshledal postup neústavní či postup, který by byl v rozporu s Listinou základních práv a svobod, neboť žalobce měl právo na soudní i jinou právní ochranu, které využil a v odvolacím řízení rovněž nebyl zkrácen na svém právu účastnit se tohoto řízení, neboť žádný platný právní předpis takovou povinnost správci daně obecně neukládá.

IX.

K tomuto stěžovatel uvádí: To, že je daňové řízení neveřejné, ještě neznamená, že se jej nemůže zúčastnit daňový subjekt. Opak je pravdou, viz § 7 odst. 1 daňového řadu. Odvolací orgán vydal své rozhodnutí, kterým odvolání stěžovatele zamítl, aniž by se stěžovatelem v průběhu odvolacího řízení jednal a se svým právním názorem seznámil stěžovatele až v odůvodnění svých rozhodnutí o odvolání, aniž na toto mohl stěžovatel jakkoli reagovat. Právo každého, aby byla jeho věc projednána v jeho přítomnosti, stanoví Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku ČR. Vzhledem k tomu, že jde o ústavní zákon, nemůže být žádný jiný zákon s tímto ustanovením v rozporu. Není tedy rozhodné, zda daňový řád výslovně ukládá odvolacímu orgánu povinnost rozhodovat o odvolání za účasti odvolatele při ústním jednání či ne, ale při posuzování této námitky je třeba vycházet z ústavně konformního výkladu daňového řádu. I kdyby daňový řád tuto problematiku neupravoval, musel by odvolací orgán při odvolacím řízení postupovat též v souladu s Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť podle ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu při správě daní jednají správci daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy (tedy nejenom v souladu s daňovým řádem) a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (tedy i práva chráněného v Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Právo na projednání

věci za přítomnosti daňového subjektu lze v daňovém řádu dovodit z ustanovení § 7 odst. 1 (daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby) ve spojení s ustanovením § 1 odst. 3 a zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (legislativní zkratka správce daně se vztahuje i na finanční ředitelství jako odvolací orgán). Postup odvolacího orgánu je též v rozporu s právem na dobrou správu, jak ji zakotvuje Čl. 41 Charty základních práv Evropské unie. Toto právo zahrnuje také právo každé osoby být slyšena dříve, než je učiněno pro ni znevýhodňující individuální opatření. Toto pochybení je tím závažnější, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, jak bylo uvedeno výše. I vady postupu odvolacího orgánu měly vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o odvolání. Soud tedy posoudil i tuto právní otázku nesprávně.

Vzhledem ke všemu výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 231/2004 - 18 ze dne 23. února 2005 byl pro vytýkané vady zrušen. Současně stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek s odkazem na ustanovení § 107 zákona č. 150/2002 Sb. (s. ř. s.).

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 5. 2005. Ve vyjádření uvedl, že stěžovatel vznáší de facto shodné námitky jako v žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích č. j. 6221/110/2004 ze dne 14. 9. 2004, když namítá, že unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když na výzvy správce daně předložil větší množství důkazních listin a čestná prohlášení svých obchodních partnerů. Z tohoto důvodu tak dle jeho názoru nebyla splněna zákonná podmínka pro stanovení jeho daňové povinnosti podle pomůcek.

Námitka stěžovatele je nedůvodná. Na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků zjistil správce daně, že stěžovatel vyplácel svým zaměstnancům, panu M. K. a paní M. S. částky, které deklaroval jako náhrady cestovních výdajů, a tudíž jako příjmy, které nejsou dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně z příjmů fyzických osob a ze závislé činnosti a z funkčních požitků, aniž by prokázal, a to ani na výzvu správce daně, že pracovní cesty byly skutečně v rozsahu stěžovatelem uvedeném provedeny. Dne 10. 2. 2003 byla stěžovateli zaslána výzva k prokázání skutečností č. j. 3894/2003/DPZČ, z které vyplývá, že správce daně v daném případě zpochybnil rozsah pracovních cest shora citovaných zaměstnanců stěžovatele. Ze spisového materiálu je však zřejmé, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a uskutečnění jednotlivých pracovních cest neprokázal. Z tohoto důvodu nebylo možno stanovit jeho daňovou povinnost za rok 2000 dokazováním, jak se mylně domnívá, a finanční úřad byl oprávněn v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, přistoupit k jejímu stanovení za použití pomůcek. Rovněž i postup finančního ředitelství, jako odvolacího orgánu, byl v souladu se zákonem, který, je-li podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, zkoumá dle § 50 odst. 5 citovaného zákona, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro tento náhradní způsob stanovení daně.

Stěžovatel dále zpochybňuje veškeré výslechy zástupců svých obchodních partnerů, které byly, dle jeho názoru, provedeny nezákonným způsobem, když správce daně neumožnil stěžovateli klást svědkům při výslechu otázky.

Stěžovateli lze přisvědčit, že pokud byli v průběhu místních šetření dožádanými správci daně dotazováni statutární zástupci obchodních partnerů stěžovatele k případným

návštěvám p. S., jednalo se o výslech svědka /totéž platí i v případě výpovědi J. K./. Pokud bylo těmito důkazy potvrzováno tvrzení stěžovatele o pracovních návštěvách jeho zaměstnankyně u akciových společností, pak sice došlo k porušení procesního práva stěžovatele, avšak bez dopadu na jeho práva hmotná, a proto nebylo třeba tyto důkazy opakovat. Zástupci dotazovaných obchodních partnerů totiž potvrdili jak stěžovatelem požadovanou četnost návštěv, tak i obchodní vztah, a předmětné důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny v rámci volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 zákona daňového řádu.

Tvrzení stěžovatele, že Čestné prohlášení je v daňovém řízení důkazem, je nedůvodné. K tomu finanční ředitelství odkazuje na ustálenou judikaturu - např. rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 274/2001, 10 Ca 202/2001, 10 Ca 16/2002, dle nichž čestné prohlášení v daňovém řízení není v souladu s § 31 odst. 4 citovaného zákona důkazním prostředkem. Dále stěžovatel uvádí, že z ničeho nevyplývá, že by správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. K tomu finanční ředitelství uvádí, že z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 2. 3. 2004 vyplývá, že správce daně v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédl ke skutečnosti, že zaměstnanci stěžovatele, pan M. K. a paní M. S. podepsali prohlášení ve smyslu § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dle § 38k odst. 5 a § 38ch odst. 1 citovaného zákona požádali o provedení ročního zúčtování. Rovněž zmíněný úřední záznam obsahuje správní úvahu, že jmenovaní pracovníci některé pracovní cesty uskutečnili, tedy, že část vyplacených příjmů představovala příjmy, které nejsou předmětem daně.

Rovněž nelze akceptovat názor stěžovatele, že by jím navrženými výslechy svědků, jeho obchodních partnerů, kteří podali čestná prohlášení, byla splněna jeho povinnost stěžovatele prokázat svá tvrzení. Výslechem svědků mohla být potvrzena pouhá četnost návštěv, a to proto, že o návštěvách nebyly pořizovány zápisy a od návštěv uplynulo více let. Takovými důkazními prostředky by nebylo možno spolehlivě prokázat, že pracovní cesty obou zaměstnanců se uskutečnily v jimi vyúčtovaném rozsahu a vlastními motorovými vozidly. Z těchto důvodů správce daně neprovedl výslechy svědků. V závěru stížnosti stěžovatel shledává nezákonným postup finančního ředitelství, kterým zamítl odvolání stěžovatele, aniž s ním jako daňovým subjektem předtím jednal.

V průběhu odvolacího řízení jak správce daně tak i finanční ředitelství, jako odvolací orgán, neprováděli výslechy svědků, a tudíž nebylo porušeno právo stěžovatele ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Pokud finanční ředitelství rozhodlo o odvolání stěžovatele bez toho, že by s ním jakkoli jednalo, nejedná se o postup nezákonný, který by byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení, a námitka stěžovatele je tak zcela nedůvodná. Rovněž je nutno připomenout, že ze shora uvedeného právního předpisu nelze dovodit, že by vydání rozhodnutí o odvolání mělo předcházet jeho projednání s daňovým subjektem v postavení odvolatele.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti Finanční ředitelství v Českých Budějovicích navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále krajský soud) v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Správce daně a posléze žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí dospěli k závěru, že stěžovatel v roce 2000 svému jednateli M. K. a zaměstnankyni M. S. vyplácel částky, které deklaroval jako náhradu cestovních výdajů a tudíž jako jejich příjmy, které nejsou dle ustanovení § 6 odst. 7 písm. a/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, aniž by stěžovatel prokázal, a to ani na výzvu správce daně, že pracovní cesty byly jimi skutečně v uvedeném rozsahu provedeny. Stěžovatel má naopak za to, že v tomto směru postupoval správně a prokázal, respektive byl schopen prokázat, uskutečnění těchto pracovních cest, v čemž mu zabránil žalovaný, když jím navržené důkazy neprovedl. Podstatou sporu mezi účastníky v této věci tedy je, zda částky stěžovatelem za rok 2000 vyplacené jako cestovní náhrady při použití soukromého osobního vozidla ve výši 365 037,60 Kč M. K. (automobil zn. Chevrolet NOVA SPZ ...) a 154 046,70 Kč M. S. (automobil zn. Renault Clio 1,2 SPZ ...) jsou správně stěžovatelem uplatněné jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o příjmech a § 18 odst. 1 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách (oba ve znění v rozhodném období roku 1997) tedy jako příjmy obou jmenovaných nepodléhající dani z příjmu fyzické osoby. U správce daně vznikly v tomto směru pochybnosti a proto zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu jednak daně z příjmů fyzických osob (dne 2. 10. 2001, což tvrdí správce daně ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 27. 2. 2004, kterou převzal za stěžovatele Ing. F. M., jeho daňový poradce, přičemž stěžovatel údaj o zahájení této daňové kontroly nenapadl v průběhu daňového řízení, v žalobě ani v kasační stížnosti) za roky 1997, 1998, 1999, 2000 a jednak daně z příjmů právnické osoby a daně silniční za roky 1997, 1998, 1999, 2000 dne 11. 12. 2001. Obě kontroly se navzájem prolínaly. Výsledky dokazování v průběhu jedné daňové kontroly použil správce daně i pro druhou daňovou kontrolu, přičemž tomuto postupu správce daně nelze vytýkat nesprávnost, respektive nezákonnost, protože kontrola se týkala v tomto případě stejných skutkových okolností, konkrétně pracovních cest obou jmenovaných v uvedeném období svými soukromými osobními automobily. Daňové kontroly probíhaly od roku 2001 a v jejich průběhu byla dne 4. 3. 2002 u ústního jednání za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechnuta jako svědkyně M. S., která potvrdila, že k pracovním cestám pro společnost stěžovatele používala svůj soukromý automobil zn. Renault Clio 1,2 SPZ ... a nejčastěji jezdila do S. p. ch. a h. v. v Ú. n. L., v P. např. do P., P1, P2. Tato svědkyně umožnila správci daně shlédnout své vozidlo, které stále vlastnila. Tato svědkyně byla vyslechnuta ještě 8. 3. 2002, kdy pracovníkům správce daně předložila kopii TP AL 953 361 (tři listy) a pracovníci správce daně ověřili stav tachometru automobilu zn. Renault Clio a zjistili, že je v něm zachyceno 99 833 km a tento stav zapsali do protokolu o ústním jednání. Dne 7. 8. 2002 byl u ústního jednání vyslechnut jako svědek J. S. (manžel svědkyně S.), který byl seznámen s tím, že stav tachometru vozidla zn. Renault Clio 1,2 SPZ ... byl ke dni 8. 3. 2002 99 833 km, přičemž jeho manželka při vykázaných pracovních cestách tímto vozidlem měla najet v létech 1997 - 2000 celkem 220 921 km a byl dotázán, kdy prováděl manipulaci s tachometrem a svědek odpověděl, že si to nepamatuje přesně, ale tehdy, když měla být prováděna technická prohlídka a počet ujetých kilometrů na tachometru snižoval tak, aby každý rok odpovídal ujetým 8 – 9 tisícům kilometrů. Kolik mělo auto skutečně najeto do konce roku 2001 svědek nevěděl. Dne 11. 9. 2002 správce daně se dotázal J. K., zda je možné z osobního automobilu zn. Renault Clio 1,2 RL – rok výroby 1991 vymontovat tachometr a provést snížení počtu ujetých kilometrů na počítadle a dotázaný odpověděl, že „vymontování tachometru trvá řádově 1 hodinu, samotná úprava počítadla kolem 2 hodin, jedná se o velice náročnou věc, sestavení vlastního počitadla a jeho zpětná montáž do tachometru je složitá“. Tento úkon učinil správce daně v nepřítomnosti stěžovatele a ten v kasační stížnosti napadá nezákonnost jeho provedení a tedy nezákonnost celé daňové kontroly, neboť ze spisu nevyplývá v jakém postavení byl J. K. v daňovém řízení a správce daně porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ zákona

č. 337/1992 Sb. Podle citovaného ustanovení daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Podle obsahu protokolu ze dne 11. 9. 2002 nadepsaného jako protokol o ústním jednání si však správce daně jen ověřoval odbornou technickou otázku, zda je možná manipulace s tachometrem – počitadlem ujetých kilometrů obecně u osobního automobilu zn. Renault Clio 1,2 RL – rok výroby 1991 a dostalo se mu odpovědi, že je to složitá věc, taková možnost však vyloučena nebyla (viz výše doslovná citace jeho vyjádření). J. K. se nevyjadřoval ke konkrétním poměrům stěžovatele a svým odborným vyjádřením nijak neovlivnil postavení stěžovatele ani jeho daňovou věc. To, že správce daně neuvedl v jakém postavení J. K. v daňovém řízení požádal o odborné vyjádření nezpůsobuje nezákonnost takového postupu správce daně. Podle obsahu daňového spisu zástupce stěžovatele se dostavil ke správci daně po předchozí domluvě dne 5. 11. 2002 a byla mu předána kopie protokolu o ústním jednání č. j. 19728/02/098930, což je právě protokol sepsaný s J. K. Ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnické osoby ze dne 22. 11. 2002 sice správce daně uvádí, že si v průběhu kontroly zjišťoval u J. K., který se zabývá, mimo jiné i prodejem a servisem automobilů Renault, obecné – technické informace ohledně náročnosti manipulace s počítadlem ujetých kilometrů u osobního automobilu Renault Clio 1,2, přičemž z jeho vyjádření vyplynulo, že počitadlo nelze vůbec jednoduše přetočit tak, jak to uvedl svědek S. při své výpovědi. Z této části zprávy správce daně, podle názoru Nejvyššího správního soudu, rozhodně nevyplývá, že by taková manipulace nebyla vůbec možná, není však tak snadná podle správce daně, jak ji svědek S. popisoval. Sám žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele sice připouští, že v případě výslechu J. K. se jednalo o výslech svědka a pokud u něj nebyl přítomen stěžovatel, bylo porušeno jeho procesní právo, avšak bez jakéhokoliv dopadu na jeho hmotná práva. O tom, že odborné vyjádření J. K. nemělo jakýkoliv vliv na hmotná práva stěžovatele, na jeho daňovou věc, nemá žádné pochybnosti ani Nejvyšší správní soud. Námitku stěžovatele v tomto směru proto nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Stejně tak Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou další námitku stěžovatele uvedenou v kasační stížnosti, totiž, že daňové řízení bylo nezákonné i proto, že správce daně (popř. správci daně jím dožádaní) některé výslechy svědků provedl nezákonným způsobem, když neumožnil stěžovateli klást svědkům při výslechu otázky, čímž opět postupoval v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. Blíže tuto námitku v kasační stížnosti neodůvodnil. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně, ve smyslu § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. požádal Finanční úřad v Táboře, aby provedl místní šetření u daňového subjektu B. T., a. s., a to zejména o prověření z knihy návštěv za roky 1997, 1998, zda ve dnech 11. 4. a 9. 12. 1997 a 30. 4. a 28. 5. 1998 byla u uvedené akciové společnosti M. S. a jednala za stěžovatele a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ ...V dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele. Dožádaný finanční úřad neprovedl prověření z knihy návštěv, ale dotázal se pracovníka a. s. B. T. R. L., s nímž sepsal protokol dne 4. 4. 2002 bez přítomnosti stěžovatele, přičemž R. L. se vyjádřil tak, že pracovnice stěžovatele M. S. v dožádání uvedených dnech jednala se subjektem B. ve věci nákupu palet, přičemž jednání probíhala ústně. K další skutečnosti, tedy zda v uvedených dnech byl povolen do objektu a. s. B. vjezd vozidla SPZ ... se jmenovaný nevyjádřil ani na to nebyl výslovně tázán. Další dožádání učinil správce daně u Finančního úřadu ve Vodňanech písemností ze dne 25. 3. 2002, jíž žádal provedení místního šetření u a. s. J. d., V., z knih návštěv zda u uvedené akciové společnosti M. S. jednala za stěžovatele minimálně v roce 1997 ve dnech 23. 5., 30. 6., 19. 9. a 13. 11., v roce 1999 ve dnech 12. 2., 10. 3., 18. 5. a 29. 6. a v roce 2000 ve dnech 29. 8. a 15. 12. a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ ... V

dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele. Dožádaný finanční úřad ve Vodňanech písemností ze dne 3. 4. 2002 správci daně sdělil, že knihy návštěv a evidence odjezdů a příjezdů vozidel jsou u a. s. J. d., V. vedeny, ale společnost M. B. v požadovaných dnech není evidována a ani návštěvu či obchodní jednání M. S. za tuto společnost nelze prokázat. Její případné jednání však přesto nelze úplně vyloučit, protože na příkaz generálního ředitele bylo strážné službě nařízeno neevidovat návštěvy u generálního ředitele Ing. T. a obchodního ředitele Ing. Ř. (u toho zpravidla). Dále správce daně požádal Finanční úřad ve Vlašimi o provedení místního šetření u S. a B. V. z knih návštěv, zda u uvedené akciové společnosti M. S. jednala za stěžovatele minimálně v roce 1997 ve dnech 7. 5., 2. 7., 5. 9., 6. 11. a 11. 12., v roce 1998 ve dnech 13. 1., 21. 7., 7. 8., 24. 9., 14. 10. a 4. 12., v roce 1999 dne 15. 7. a v roce 2000 ve dnech 24. 8. a 8. 11., a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ ... Dožádaný finanční úřad správci daně sdělil přípisem ze dne 18. 4. 2002, že při prověrce knih návštěv osob a knih návštěv cizích vozidel za celá období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 neobsahuje záznam přítomnosti M. S. ani jiného zaměstnance M. spol. s r. o. B. ani záznam vjezdu vozidla SPZ ... Dožádaný správce daně však navíc sepsal protokol se zástupci S. a B. V. Ing. K. a Ing. B. a ti uvedli, že do knih návštěv se zapisují pouze návštěvy osob a vjezdy motorových vozidel, které vstoupí do areálu a. s. vyjma návštěvních prostor ve vestibulu administrativní budovy a. s. O osobách se kterými probíhají obchodní a jiná jednání v prostorách jednacích místností tohoto vestibulu se písemné záznamy nevedou. Ekonomický ředitel a. s. Ing. K. uvedl, že s firmou stěžovatele proběhly obchody, nemůže vyloučit, že jednání mezi oběma obchodními partnery proběhla mimo areál a. s. Ani u tohoto místního šetření nebyl zástupce stěžovatele přítomen a v dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Z dožádání správce daně výše uvedených vyplývá, že správce daně jimi nežádal výslech svědků, nýbrž jen zjištění z knih návštěv a vjezdů vozidel, přičemž pokud dožádané finanční úřady učinily i výslech některých pracovníků příslušných firem, učinily tak z vlastní iniciativy. Místní šetření i uvedené výslechy provedly v nepřítomnosti stěžovatele. Nelze než konstatovat, že to nebyl správný postup. K takovému závěru dospěl již krajský soud v odůvodnění svého rozsudku na straně 13. V tomto směru odkazuje Nejvyšší správní soud i na nález Ústavního soudu I. ÚS 54/01. Z obsahu správního-daňového spisu vyplývá, že stěžovatel byl seznámen s výše uvedenými dožádáními i odpověďmi příslušných dožádaných finančních úřadů, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání sepsaném správcem daně dne 5. 11. 2002 a byly mu vydány i pořízené kopie těchto dokladů, včetně protokolu o jednání č. j. 19728/02/098930. Se zprávou o daňové kontrole byl stěžovatel seznámen dne 25. 11. 2002. I když došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, bylo nutno zkoumat, zda mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c/ s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, totiž, že tomu tak není. Provedení těchto důkazů je nutno hodnotit se všemi ostatními důkazy, nikoliv osamoceně a je třeba přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.

Stěžovatel dále uvádí, že pokud správce daně zpochybnil správnost a úplnost předkládané evidence pracovních cest soukromými vozidly M. K. a M. S., bylo na stěžovateli, aby prokázal, že pracovní cesty byly skutečně v tvrzeném rozsahu uskutečněny a současně tvrdí, že tak učinil předložením prohlášení obchodních partnerů, podklady prokazujícími obchodní spolupráci či listinami různých institucí, dále výslechy svědků a tím měl také za to, že splnil svoje povinnosti podle § 16 odst. 2 písm. c/ a e/ i podle § 31 odst. 9 zákona č.

337/1992 Sb. Správce daně ho neseznámil s žádnými přetrvávajícími pochybnostmi a proto se důkazní břemeno podle něj přesunulo na správce daně.

Důkazním břemenem obecně se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, zákon o správě daní a poplatků rozložil důkazní břemeno v daňovém řízení a zcela jednoznačně vymezuje ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 cit. zákona) a ohledně kterých skutečností tato povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení stíhá správce daně (§ 31 odst. 8 cit. zákona). Přitom je nutno při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností brát v potaz, že ust. § 31 odst. 9 cit. zákona nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Důkazní břemeno tedy není „putovním“ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak. Otázkou, která je pro posouzení věci rozhodná, je především to, zda správce daně postavil své tvrzení o neunesení břemene daňovým subjektem zcela najisto a zda lze dospět k nezvratnému závěru, že správce daně zároveň naopak zcela dostál své povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona.

V průběhu řádně zahájené daňové kontroly správce daně výzvou k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 10. 4. 2002 stěžovatele vyzval k prokázání, že ve zdaňovacím období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 došlo k uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu, jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních pracovních cest M. S. a M. K. a že náhrady vyplacené M. S. za použití soukromého motorového vozidla při pracovních cestách v roce 1997 ve výši 271 193,10 Kč, v roce 1998 ve výši 293 037,90 Kč, v roce 1999 ve výši 175 412,20 Kč a v roce 2000 ve výši 154 046,70 Kč jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a že náhrady vyplacené M. K. za použití soukromého motorového vozidla při pracovních cestách v roce 1997 ve výši 504 547,30 Kč, v roce 1998 ve výši 453 190,90 Kč, v roce 1999 ve výši 405 284,70 Kč a v roce 2000 ve výši 365 037,60 Kč jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V uvedené výzvě na straně 2, 3 správce daně podrobně a výstižně popsal, proč u něj vznikly pochybnosti o správnosti údajů stěžovatele v jeho účetní evidenci o výše uvedených skutečnostech. Lhůtu stanovil správce daně v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy, přičemž stěžovatel výzvu převzal dne 11. 4. 2002. Požádal o prodloužení lhůty o dalších patnáct dnů a správce daně mu rozhodnutím ze dne 12. 4. 2002 vyhověl – lhůtu mu prodloužil do 13. 5. 2002. Toto rozhodnutí převzal stěžovatel dne 17. 4. 2002. Dne 24. 4. 2002 požádal stěžovatel správce daně o nahlédnutí do spisu a správce daně mu vyhověl. Stěžovatel do spisu nahlédl dne 25. 4. 2002. K výzvě se stěžovatel vyjádřil písemností došlou správci daně dne 13. 5. 2002. V prvním doplnění této své odpovědi stěžovatel, mimo jiné, k pracovním cestám M. S. navrhl seznam svědků v počtu 13 (všech těchto 13 svědků opakoval vyslechnout ve vyjádření k výzvě správce daně ze dne 10. 4. 2002). Dále uvedl, že své vyjádření bude dále doplňovat zejména o čestná prohlášení obchodních partnerů. Tato pak správci daně zaslal a správce daně je hodnotil. Písemností došlou správci daně dne 25. 7. 2002 stěžovatel poukázal na to, že ve svém vyjádření k výzvě správce daně ze dne 10. 4. 2002 došlém správci daně dne 13. 5. 2002, mimo jiné, navrhl výslech svědků a proto žádal o včasné vyrozumění o jejich výslechu a sdělení jakých konkrétních okolností se výslech bude týkat. Výzvou k prokázání skutečnosti ze dne 10. 2. 2003 v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 1997, 1998, 1999 a 2000 správce daně stěžovateli sdělil s odkazem na svoji výzvu ze dne 10. 4. 2002 v souvislosti s probíhající kontrolou daně z příjmů právnických osob, že

odpovědí stěžovatele, která byla správci daně doručena dne 13. 5. 2002 a prohlášením jednotlivých obchodních partnerů stěžovatele s ní současně zaslanými, dále výpovědí svědka S. a dalšími šetřeními provedenými správcem daně nebyly jeho pochybnosti o uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních M. S. a M. K. vyvráceny a stěžovatel zároveň neprokázal, že pracovní cesty byly uskutečněny osobními automobily Renault Clio 1,2 RN SPZ ... a Chevrolet NOVA SPZ ... Správce daně stěžovateli sdělil, že vyplacené částky poplatníkům M. S. a M. K. jsou zdanitelným příjmem a nelze je považovat dle ustanovení § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. za částky, které nejsou předmětem daně ani příjmy ze závislé činnosti. Stěžovatele správce daně současně vyzval podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., aby, pokud má ještě jiné další důkazy mimo těch, které již uvedl v odpovědi na shora citovanou výzvu, která byla doručena správci daně dne 13. 5. 2002, k prokázání, že ve zdaňovacím období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 skutečně došlo k uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu, jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních pracovních cest M. S. a M. K., a to předložením pouze takových důkazů, které již stěžovatel neuvedl v odpovědi na výzvu ze dne 10. 4. 2002 a která byla i s ostatními důkazy doručena správci daně dne 13. 5. 2002. Stěžovatel na výzvu odpověděl písemností ze dne 13. 3. 2003 došlou správci daně tentýž den v níž poukázal na jím dosud předložené a navržené důkazy, na nichž trval a současně navrhl výslech svědků podle přílohy 1 a 2. Příloha č. 1 obsahovala seznam 75 svědků (z nichž 13 svědků již opakoval ze svého vyjádření k výzvě správce daně ze dne 10. 4. 2002) k pracovním cestám M. S. a náhradám za ně vyplaceným bez bližšího vymezení dat pracovních cest. Příloha č. 2 obsahovala seznam svědků pracovních cest M. K. a/ v souvislosti s nákupy palet a materiálu (11), b/ v souvislosti se zajišťováním správních a organizačních služeb (19-21), c/ v souvislosti s nákupy strojů, náhradních dílů, zařizování oprav, obchodu s rámovými pilami (28), d/ v souvislosti s prodejem palet a řešením reklamací (26), rovněž bez bližšího vymezení dat pracovních cest.

Přesvědčení stěžovatele, že splnil svoji povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., tedy prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, protože splnil výzvu správce daně ze dne 10. 2. 2003 a navrhl další důkazy, především výslech svědků a správce daně mu již nedal najevo žádné pochybnosti, neodpovídá skutečnosti. Ve výzvě ze dne10. 2. 2003 správce daně stěžovateli sdělil, že jeho odpovědí, která byla správci daně doručena dne 13. 5. 2002 a prohlášeními jeho jednotlivých obchodních partnerů s odpovědí současně zaslanými, dále výpovědí svědka S. a dalšími šetřeními provedenými správcem daně nebyly jeho pochybnosti o uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních M. S. a M. K. vyvráceny a stěžovatel zároveň neprokázal, že pracovní cesty byly uskutečněny osobními automobily Renault Clio 1,2 RN SPZ ... a Chevrolet NOVA SPZ ... Ze sdělení správce daně vyplývá, že zatím žádným důkazem nebo návrhem důkazu, to znamená ani navrženými výslechy 13 svědků v prvním doplnění odpovědi stěžovatele na výzvu správce daně ze dne 10. 4. 2002, mimo jiné, k pracovním cestám M. S., nebyly rozptýleny jeho pochybnosti jak shora uvedeno. Jen z toho, že stěžovatel návrh výslechu některých svědků opakoval a další takové navrhl nově, nelze uzavřít, že splnil svoji povinnost ve smyslu citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., protože ho správce daně už nevyzval k předložení dalších důkazů. Správce daně mu totiž dal již předtím zcela jednoznačně najevo, že takovými návrhy důkazů jeho pochybnosti nebyly vyvráceny a to z důvodů, které současně ve výzvě ze dne10. 2. 2003 uvedl.

S předchozí námitkou souvisí i další námitka stěžovatele, totiž že v prokázání jím tvrzených skutečností mu správce daně zabránil tím, že jím navržené důkazy neprovedl. Podle

ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c/ zákona č. 337/1999 Sb. daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Podle písm. b/ téhož ustanovení má právo být přítomen jednání s pracovníky správce daně a podle písm. e/ téhož ustanovení má právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Z práva předkládat a navrhovat důkazy však ještě nevyplývá povinnost správce daně navržené důkazy provést. Nejde přitom v daném případě o počet svědků, ale o to, co jejich výpovědí může být prokázáno, a to vzhledem ke skutečnostem, které jimi mají být prokázány a vzhledem ke všem ostatním důkazům v řízení provedeným, respektive předloženým. Tady je nutné správci daně – daňovému orgánu přiznat právo posouzení, zda navrženým důkazem lze tvrzenou skutečnost prokázat či nikoliv. I v daňových řízeních je nutné sledovat hospodárnost řízení a neprovádět takové dokazování, které nemůže prokázat tvrzené skutečnosti. Nejde však o libovůli správce daně, protože ten musí svůj závěr o tom proč neprovedl navržené důkazy odůvodnit. Správce daně tak učiní ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb.). V daném případě tak správce daně učinil ve zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok v daném případě 2000 ze dne 25. 11. 2002 a ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období 1997, 1998, 1999, 2000 ze dne 27. 2. 2004. Jeho závěry přezkoumal žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí a na základě žaloby stěžovatelem proti němu podané i krajský soud. V postupu daňových orgánů v tomto směru krajský soud neshledal pochybení a neshledává ho ani Nejvyšší správní soud. Předchozí závěry platí i ve vztahu k další námitce stěžovatele, totiž, že správce daně měl s přihlédnutím k ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. ustanovit znalce ke zjištění skutečného opotřebení osobních automobilů M. S. a M. K. Renault Clio 1,2 RN SPZ ... a Chevrolet NOVA SPZ ... Krajský soud uvádí, že se stěžovatel dostal do důkazní nouze v důsledku nesprávných údajů na počitadlech tachometrů soukromých vozidel příslušných zaměstnanců, avšak podle stěžovatele rozdíl mezi údaji udávanými jím o počtu ujetých kilometrů jako pracovních cest a údaji správce daně jako nejvýše možným počtem kilometrů, které mohli zaměstnanci svými soukromými vozidly najet na služebních cestách, bylo možné odstranit znaleckým posudkem, který by mohl prokázat, zda opotřebení obou aut odpovídá tvrzení stěžovatele nebo úvahám správce daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však provedení takového důkazu by bylo zcela nedůvodné, protože by jím nemohlo být prokázáno to, že jeho opotřebení nastalo v důsledku jejich používání pro služební účely, když jmenovaní zaměstnanci i jejich rodinní příslušníci je mohli a také používali k soukromé potřebě a k jejich opotřebení docházelo i tímto způsobem. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry daňových orgánů i závěrem, který učinil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku k stěžovatelem v daňovém řízení předloženým čestným prohlášením a na odůvodnění tohoto rozsudku odkazuje.

V řízení před správcem daně stěžovatel nesplnil svoji povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., kdežto správce daně splnil svoji povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona, zejména prokázal c/ existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, b/ existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce. V tomto směru Nejvyšší správní soud odkazuje na podrobné a výstižné odůvodnění rozsudku krajského soudu, které vychází z obsahu daňového spisu a je s ním v souladu. Protože stěžovatel neprokázal své tvrzení o uskutečnění

pracovních cest M. S. a M. K. jejich soukromými automobily v rozsahu v jeho evidenci o vyúčtování pracovních cest uvedeném a tedy neprokázal, že částky jim vyplacené jako náhrady cestovních výdajů jimi byly skutečně a proto správce daně dospěl k závěru, že celé tyto náhrady nejsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (neboť ty se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy - § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). Dále dospěl k závěru, že z části tvoří tyto částky vyplacené jako náhrady cestovních výdajů zdanitelný příjem obou jmenovaných (ve smyslu ustanovení § 2 odst.7 zákona č. 337/1992 Sb.) a z části náhrady cestovních výdajů. Z nesplnění povinnosti stěžovatele pro správce daně vyplynulo, že v daném případě nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb. a správce daně byl oprávněn stanovit daň za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona. To se týká především poměru vyplacených částek jako (zdanitelného) příjmu a jako cestovních náhrad M. S. a M. K. Námitky stěžovatele, že v tomto případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek neobstojí, jak již přesvědčivě odůvodnily daňové orgány i krajský soud v napadeném rozsudku. S jejich závěry Nejvyšší správní soud souhlasí.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný jako odvolací orgán v rozporu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. vůbec nezkoumal dodržení zákonné podmínky vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 téhož zákona a to přihlížet ke zjištěným okolnostem z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody a to i když jím v řízení nebyly uplatněny. Blíže svoji námitku neodůvodnil. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba v této věci především vycházet z toho, že správce daně postupoval podle ustanovení § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Podle věty prvé a druhé citovaného ustanovení daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem; pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátci daně tyto částky k přímému placení. Jde tedy o předepsání k přímému placení daně stěžovateli, kterou byl povinen srazit z daňového základu M. S. a M. K., avšak neučinil tak. V rozhodnutí, které je předmětem přezkumné činnosti soudu žalovaný uvádí, že vychází z toho, že M. S. a M. K. podepsali prohlášení ve smyslu ustanovení § 38k odst. 4, 5 a § 38ch odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a požádali o provedení ročního zúčtování. Z toho je patrno, podle názoru Nejvyššího správního soudu, že M. S. a M. K. uplatnili výhody pro ně vyplývající a že k nim správce daně přihlížel. Opak konkrétními údaji netvrdí ani stěžovatel. Jeho námitku v tomto směru neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Námitka stěžovatele, že žalovaný jako odvolací orgán rozhodl o jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně aniž by s ním jako s účastníkem řízení jednal a tím porušil § 7 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, není důvodná. Zákon č. 337/1992 Sb. upravuje postup odvolacího orgánu ve čtvrté části, zejména v § 50. Z něho nevyplývá povinnost pro odvolací orgán jednat s daňovým subjektem. Takovou povinnost nelze vyvodit ani z jiného ustanovení citovaného zákona, pokud odvolací orgán neprovádí doplnění dokazování, což je daný případ. Podle čl. 38 odst. 2 každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem. V daném případě byla věc stěžovatele projednána správcem daně v průběhu provádění daňových kontrol a stěžovatel se tohoto řízení účastnil a uplatnil tak své právo i povinnost spolupracovat se správcem daně ve smyslu ustanovení § 2

odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Jeho věc byla tak projednána s jeho účastí. Tím bylo splněno i právo stěžovatele vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud závěrem posoudil také to, zda v daném případě uplynutím času od zdaňovacích období 1997, 1998, 1999, 2000 do zahájení daňových kontrol v tomto rozhodnutí citovaných v roce 2001 se postavení stěžovatele nezhoršilo pokud jde o možnost prokázání tvrzených skutečností ve své evidenci a dospěl k závěru, že tomu tak není. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). Takovými výdaji (náklady) jsou i výdaje (náklady) na pracovní cesty (§ 24 odst. 2 písm. k/ zákona č. 586/1992 Sb.), a to mimo jiné i na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem. Pokud stěžovatel svému jednateli M. K. na základě smlouvy ze dne 30. 4. 1997 poskytl k služebnímu i soukromému použití služební vozidlo Felicia 1,9D SPZ ... a od 17. 6. 1999 na základě dohody ze dne 15. 6. 1999 ke stejným účelům služební vozidlo Škoda Octavia 1,9 TDI SPZ ... a souhlasil s tím, aby tento jeho jednatel vedle služebního vozidla používal pro pracovní cesty soukromé vozidlo Chevrolet Nova SPZ ... jehož spotřeba podle technického průkazu byla 26 litrů na 100 km (tedy šlo o značně nehospodárný provoz oproti služebním automobilům, když Škoda Felicia měla průměrnou spotřebu na 100 km 6,5 l a Škoda Octavia měla průměrnou spotřebu na 100 km 5,33 l) a pokud stěžovatel souhlasil s tím, aby zaměstnankyně M. S. používala na pracovní cesty soukromé vozidlo Renault Clio 1,2 RN SPZ ..., a výdaje (náklady) na pracovní cesty soukromými vozidly uplatnil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. jako výdaje (náklady), které odečetl pro výpočet základu daně (právnické osoby), pak ve své evidenci (evidenčních pomůckách) musel uvést takové skutečnosti, které by výši těchto výdajů (nákladů) zcela nezpochybnitelně prokázaly. Jen takové výdaje (náklady) mohou být daňově uznatelné. Tak ovšem stěžovatel nepostupoval. Jestliže mu bylo známo, že tachometr soukromého vozidla M. K. není funkční, bylo potřeba jiným způsobem objektivizovat jeho pracovní cesty a počet ujetých kilometrů z tohoto důvodu. Tak se nestalo u něho ani u M. S. V jejím případě její manžel manipuloval s tachometrem jejich soukromého vozidla, jak sám svědek J. S. připustil, aby snížil počet kilometrů automobilem ujetých z důvodů jeho lepšího prodeje. Dobu manipulace neupřesnil s tím, že tak postupoval vždy, když měla být prováděna jeho technická prohlídka. To znamená, že už v průběhu zdaňovacích období byl prakticky tento stav stejný. Objektivizovat počet ujetých kilometrů pro pracovní cesty nebylo možné ani bezprostředně po skončení příslušného daňového období a uplynutí času do zahájení daňových kontrol nemá tedy žádný vliv na postavení stěžovatele, pokud jde o prokázání jím uváděných skutečnostech v účetnictví (evidenci). Z evidence stěžovatele tedy vyplývá jen to, co sami M. S. a M. K. jako zaměstnankyně a jednatel stěžovatele vykázali aniž by jejich údaje mohly být ověřeny např. správcem daně. Pokud by stěžovatel takové výdaje chtěl hradit např. ze svého zisku, pak si může svému jednateli a zaměstnankyni vyplatit na náhradách za pracovní cesty jejich soukromými vozidly cokoliv, pokud však tyto vyplacené náhrady uplatnil jako daňově uznatelné výdaje (náklady) a odečetl si je ze základu daně, pak je třeba, aby je prokázal. V daném případě však nebyly činěny ani žádné záznamy o uskutečněném jednání M. K. s obchodními partnery a jinými subjekty (a to ani v případě pracovních cest M. S. soukromým vozidlem). Stěžovatelem v průběhu daňové kontroly nabídnutá čestná prohlášení obchodních partnerů a dalších subjektů o uskutečnění pracovních jednání M. S. a M. K., daňovými orgány i krajským soudem odmítnutá s odůvodněním, že nemohou v daňovém řízení sloužit jako důkaz, v převážné většině ani konkrétní jednání nepotvrzovala a hlavně nepotvrzovala to, že k jednáním jmenovaní přijeli svými soukromými osobními automobily a jakými a už vůbec ne počet ujetých kilometrů. Ani navržení svědkové by skutečnosti rozhodné pro posouzení sporných skutečností nemohli potvrdit, jak již správně

dovodil správce daně, žalovaný i krajský soud. Stěžovatel se skutečně dostal do důkazní nouze. Správcem daně zjištěný rozdíl mezi stavem ujetých kilometrů na tachometrech obou soukromých vozidel a počtem kilometrů vykázaných údajně při pracovních cestách M. S. a M. K. a nedostatek jiného objektivního průkazu takto ujetých kilometrů vedl k tomu, že správce daně takto prokázal ve smyslu již výše citovaného ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, tedy stěžovatelem. Své závěry správce velmi podrobně a výstižně uvedl ve svých zprávách o daňových kontrolách v tomto rozsudku citovaných.

Z důvodů v tomto rozsudku uvedených shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele nedůvodnou a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V řízení o kasační stížnosti měl úspěch žalovaný a náležela by mu proto náhrada nákladů tohoto stadia řízení ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Protože žalovaný náhradu těchto nákladů jednak nežádal a jednak mu prokazatelné náklady v tomto řízení nevznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

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

V Brně dne 28. dubna 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu