

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: JUDr. J. B.,** zastoupen Mgr. Josefem Blažkem, advokátem, se sídlem Žižkovo nám. 2, Bruntál, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2003, č. j. 22 Ca 261/2002 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem v Krnově dne 19. 10. 2001, č. 1010000384, č. 1010000383 a č. 1010000382 byla žalobci vyměřena daň ve výši 43 400 Kč, 28 690 Kč a 2775 Kč za zdaňovací období 1999, 1998 a 1997.

K odvolání žalobce proti uvedeným rozhodnutím rozhodlo Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutími ze dne 24. 5. 2002, č. j. 1578/110/2002, č. j. 1579/110/2002 a č. j. 1580/110/2002, tak, že odvolání zamítlo. V odůvodnění svých rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že ze spisového materiálu odvolatele vyplývá, že byla zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 1997 – 1999. Protože v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti správci daně ohledně uplatnění výdajů spojených s provozem osobních automobilů žalobce, byl žalobce vyzván k doložení průkazným způsobem použití všech vozidel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích roku 1997 – 1999 pro účely podnikání a pro soukromou potřebu. Žalobce výzvě ve stanovené lhůtě nevyhověl, po lhůtě stanovené

výzvou podáním z 13. 8. 2001 pouze slovně popsal použití vozidel pro soukromé účely a navrhl předložení dalších důkazních prostředků – výdajů dosud nezahrnutých do výdajů souvisejících s provozem kanceláří.

Odvolací orgán proto vyšel z toho, že žalobce neprokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to ani na výzvy správce daně. Odvolací orgán dále poukázal na ustanovení § 23 odst. 10 č. 586/1992 Sb., podle něhož se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu a na ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a podle něhož účetní jednotka je povinna vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Při předložení evidence jízd, kterou se prokazuje uplatnění výdajů na pohonné hmoty a souvisejících výdajů s provozem vozidel, která je neprůkazná (neobsahuje počáteční a konečné stavy kilometrů, neobsahuje státní poznávací značku vozidel použitých k jízdě, neobsahuje označení jízd pro soukromé a podnikatelské účely), tak správce daně prokázal skutečnosti, jak mu to ukládá § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Účetní doklady uplatněné v účetnictví, vyplývající z neprůkazné evidence jízd, mají tak za důsledek neprůkazné účetnictví. Přitom uplatněné výdaje spojené s provozem motorových vozidel žalobce představují podstatnou část jeho výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikatelské činnosti. Neprůkaznost svého účetnictví také zpochybnil sám žalobce uváděním rozporných tvrzení v průběhu daňového řízení. Do protokolu ze dne 20. 4. 2001 uvedl, že vozidla využívá pro podnikání ze 75 %, do protokolu o ústním jednání ze dne 4. 7. 2001 uvedený procentuální podíl využívání vozidla pro podnikatelské účely zpochybnil s tím, že neodpovídá skutečnosti a je příliš nízký.

Odvolací orgán uzavřel, že vzhledem k výše uvedenému, byl správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek v souladu s § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Z vyměřovacího spisu žalobce je také patrno, podle jakých pomůcek správce daně při stanovení základu daně a daně postupoval, tak jak mu to ukládá ustanovení § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Správce daně také použil ustanovení § 46 odst. 3 uvedeného zákona a přihlédnul ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Proti rozhodnutím Finanční ředitelství v Ostravě podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který o ní rozhodl rozsudkem ze dne 25. 6. 2003, č. j. 22 Ca 261/2002 - 32, tak, že všechny tři žaloby zamítl. S ohledem na žalobcem uplatněné žalobní námitky se krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval tím, zda byly dodrženy podmínky pro vyměření daně podle pomůcek. Poukázal na ustanovení § 24 odst. 1 věty prvé zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a odst. 2 písm. k) bod 4 uvedeného zákona, podle něhož se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (v případě výdajů na pracovní cesty – dopravu silničním motorovým vozidlem zahrnutým do obchodního majetku poplatníka) v prokázané výši. Nejde přitom jen o prokázání samotné výše výdajů za pohonné hmoty, ale také o prokázání souvislosti těchto výdajů s konkrétní podnikatelskou činností daňového subjektu. Doklady o nákupu pohonných hmot je proto nutno porovnat s ucelenou průkaznou evidencí jízd jednotlivými automobily. Knihy jízd, předložené žalobcem, však neobsahovaly rozlišení jízd podle jednotlivých automobilů, a tudíž ani počáteční a konečné stavy kilometrů na tachometrech. Výdaje na pracovní cesty přitom představovaly, s ohledem na zaměření podnikatelské činnosti žalobce, stěžejní část jeho výdajů. Za této situace nebylo možno ověřit výdaje žalobce a stanovit daňovou povinnost dokazováním, postup správce daně podle § 31

odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. proto krajský soud považoval za správný. Dovolával-li se žalobce toho, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně neobsahují žádná odůvodnění, krajský soud poukázal na ustanovení § 32 uvedeného zákona, podle jehož 8. odstavce ve spojení s odst. 3. platební či dodatečný platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění. Zpráva o výsledku kontroly daně se pak vypořádává s tím, proč byl použit postup podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Finanční ředitelství se s tím, zda byly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, ve svém rozhodnutí náležitě zabývalo. Krajský soud proto uzavírá, že nelze přisvědčit žalobci, že se jedná o rozhodnutí nepřezkoumatelná. Pokud žalobce rozšířil své žalobní námitky u ústního jednání a namítal, že nebyly splněny podmínky ohledně doručování, a rovněž namítal podjatost osoby provádějící daňovou kontrolu, zde krajský soud konstatoval, že tyto námitky byly vzneseny ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, po zákonné lhůtě, takže k nim nemohlo být přihlédnuto.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž především namítá, že v důvodech svého rozsudku krajský soud ani nepolemizoval s jeho tvrzením v žalobě, že napadená rozhodnutí nebyla řádně odůvodněna a jsou zcela nepřezkoumatelná, když ani neobsahují potřebná vyčíslení, jak byly doplatky daní dodatečně vyměřeny. Za nesprávný považuje názor krajského soudu, že platební či dodatečný platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, je toho názoru, že pravdou je opak citovaného právního názoru krajského soudu. Cituje v této souvislosti § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a má za to, že požadavky zákona uvedené v uvedeném ustanovení napadená rozhodnutí žalovaného naprosto nesplňují, neboť mimo jiných nedostatků zde nebyl např. ani stanoven žalovaným nově určený daňový základ.

Stěžovatel nesouhlasí ani s důvody rozsudku, že při jednání rozšířil své žalobní námitky ve vztahu k doručování napadených rozhodnutí a podjatosti osoby, provádějící daňovou kontrolu. V opravném prostředku namítal jak procesní (formální) tak i hmotněprávní pochybení žalovaného. Nejedná se tedy o námitky nové, ale pouze o zdůraznění toho, čím se soud měl po procesní stránce zabývat, jako např. i otázkou doručování písemností adresovaných finančními úřady stěžovateli. Stěžovatel tvrdí, že ani jedno z přezkoumávaných rozhodnutí Finančního úřadu Krnov mu nebylo řádným a předepsaným způsobem doručeno a o jejich vydání se dozvěděl náhodně po převzetí jiného rozhodnutí a s obsahem se seznámil pouze nahlédnutím do spisu.

Za nejzávažnější hmotněprávní nedostatek považuje stěžovatel to, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Tvrzení žalovaného a krajského soudu v této souvislosti považuje za nesprávná a zavádějící, uvádí, že do knih jízd zapisoval výhradně jízdy za účelem podnikání – služební, žádnou soukromou jízdu zde nezapsal a náklady na žádnou soukromou jízdu nikdy do účetnictví nedal. Souběžně ke služebním cestám používaná vozidla měla téměř stejnou spotřebu benzínu a nedostatek neuvedení typu vozidla použitého pro konkrétní jízdu lze podle stěžovatele napravit tak, že u všech jízd by finanční úřad náklady nově spočítal u vozidla se spotřebou nižší, což by představovalo řádově stokorunové rozdíly ve výdajích a minimální rozdíl na dani, nikoliv rozdíly řádově v desítkách tisíc korun. Při takové (zcela zanedbatelné) opravě je vyloučeno poškození státu na dani a případná nepřesnost v neprospěch daňového poplatníka tvoří promile jeho znevýhodnění při užití daňové pomůcky. Při souběžném užívání vozidel O. a N. je užití toho kterého vozidla zcela průkazné, neboť u vozidla O. byl jako pohonná hmota čerpán benzín a u vozidla N. motorová nafta. Počáteční a konečný stav kilometrů při služební cestě spolehlivě neprokazuje, zda se o služební cestu skutečně jednalo či nikoliv. Stěžovatel však vždy celkový počet ujetých kilometrů za danou jízdu a prakticky u každé služební cesty

byl schopen a ochoten účel cesty sdělit včetně případných důkazních návrhů na ověření účelů těchto jízd. Účel u naprosté většiny služebních jízd stěžovatel může vyhledat ze svých spisů a poznámek a důkazně podpořit i v současnosti. Problém a neštěstí při postupu finančního úřadu spatřuje stěžovatel v tom, že prokázání účelu služebních jízd tímto spolehlivým způsobem nikdy nežádal a rozhodl bez takového dokazování, jež odpovídá ustanovením § 31 odst. 1 – 4 zákona č. 337/1992 Sb. Finanční úřad se na bližší účel cesty stěžovatele nikdy nezeptal a při dohadování o různých maličkostech stěžovatele nenapadlo, že mu vykonání služebních cest nebude uznáno a při použití vyměřeny nedoplatky několika desítek tisíc korun s následným penále.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu z hledisek uvedených v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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

Nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, poukazem na § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., vyplývá z toho, že stěžovatel zřejmě zaměňuje vyměřovací spis za rozhodnutí správního orgánu ve věci vyměření daně. Z vyměřovacího spisu, který je ve správním spisu založen, je patrno, podle jakých pomůcek nebo na podklady čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Stejně tak je z vyměřovacího spisu patrno, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena.

Žalobce ve své žalobě proti rozhodnutí žalovaného neuvedl žádné námitky ve vztahu k doručování napadených rozhodnutí a podjatosti osoby provádějící daňovou kontrolu. Pokud tyto námitky uplatnil až při ústním jednání u krajského soudu, krajský soud nepochybil, když k těmto námitkám nepřihlédl ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. Ostatně námitka stěžovatele, že ani jedno z přezkoumávaných rozhodnutí finančního úřadu mu nebylo řádným a předepsaným způsobem doručeno, je zcela nedůvodná, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel všechna tři rozhodnutí Finančního ředitelství v Krnově osobně převzal dne 23. 10. 2001.

Hlavní námitkou stěžovatele je, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Podle uvedeného ustanovení nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečnosti některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 – 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. V řízení před správním orgánem bylo zjištěno, že údaje uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání neodpovídají údajům v jeho účetnictví, které není vedeno v souladu s § 7 zákona č. 563/1991 Sb., a z toho důvodu nebylo

možné daňovou povinnost stanovit jinými důkazy, přistoupil proto správce daně oprávněně k stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Ani stěžovatel při tom nezpochybňuje, že jeho knihy jízd neobsahovaly počáteční a konečné stavy kilometrů, neobsahovaly státní poznávací značku vozidel použitých k jízdě, neobsahovaly označení jízd pro soukromé a podnikatelské účely, přitom výdaje uplatněné s provozem motorových vozidel představovaly podstatnou část stěžovatelových výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikatelské činnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že vůbec neevidoval soukromé jízdy, takže i při doplnění dokazování v jím naznačených směrech by stejně nebylo možno posoudit, jaký byl poměr jízd za účelem podnikání k poměru jízd soukromých. V důsledku toho by pak nebylo možno dospět ke spolehlivému závěru, jaká byla spotřeba benzínu v souvislosti s jízdami za účelem podnikání.

Nejvyšší správní soud z již uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, protože z obsahu spisu nevyplývá, že by nějaké náklady uplatnil, bylo rozhodnuto tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 30. března 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu