

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. Š.,** zastoupeného JUDr. Ivanou Hanákovou, advokátkou se sídlem Česká 242, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2005, č. j. 30 Ca 161/2003 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Odměna advokátky JUDr. Ivany Hanákové **se určuje** částkou 2150 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2002, č. j. FŘ-110/1954/2002-107, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov (dále jen „finanční úřad“), dodatečný platební výměr ze dne 11. 7. 2001, č. 1010000320, č. j. 112391/01/293911/6685, tak, že dodatečně stanovený základ daně z příjmů fyzických osob byl snížen na částku 365 101,02 Kč a dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997 byla snížena na částku 77 376 Kč.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že se soud nezabýval námitkami a tvrzeními stěžovatele, které uváděl ve svých písemných podáních a u jednání. Soud podle stěžovatele dále nijak neodůvodnil, proč přisvědčil tvrzení žalovaného, a pouze uvedl, že ten postupoval

na základě odůvodněných pochybností o pravdivosti údajů, které uváděl stěžovatel. Stěžovatel namítá, že daňová kontrola byla prováděna již v předchozích obdobích a nebyly shledány žádné nedostatky. Správce daně neuvedl, čím by měl stěžovatel ještě dokládat a prokazovat, že provedené jízdy byly služební, tedy se konaly v souvislosti s podnikáním a dosahováním zisku. Ohledně pořizovací ceny vozidla stěžovatel uvádí, že tato byla stanovena znaleckým posudkem, a to po konzultaci účetní na příslušném finančním úřadě. Dle stěžovatele je tedy s podivem, že tento postup nebyl následně uznán jako správný. Stěžovatel dále konstatuje, že správní orgán nepostupoval tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci. Správní orgán mu neumožnil vyjádřit se k jednotlivým důkazům a ke způsobu jejich zjištění, čímž byl podle stěžovatele porušen § 2 odst. 2 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zák. o správě daní a poplatků“), což uváděl již ve svém podání ze dne 26. 6. 2003. Stěžovatel uvádí, že proto je důvodem jeho kasační stížnosti vada řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon, a to takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje předmětný rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. S ohledem na tíživou sociální situaci a své majetkové poměry žádá stěžovatel o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný k této kasační stížnosti podal vyjádření následujícího obsahu: K namítanému porušení ust. § 2 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků, které stěžovatel zmiňuje již údajně „ve svém podání ze dne 26. 6. 2003“, uvádí žalovaný, že tímto podáním byla na základě výzvy soudu doplněna žaloba stěžovatele ze dne 19. 2. 2003, a to následovně: „došlo k procesnímu pochybení spočívajícímu v nedostatečném zjištění skutkového stavu, způsobenému především nedostatkem součinnosti se žalobcem, kterému nebylo umožněno plně se vyjádřit k jednotlivým důkazům a zejména pak ke způsobu jejich zjištění tak, jak to má na mysli ustanovení § 2 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků“. Žalovaný dále konstatuje, že vzhledem k tomu, že přezkumné řízení soudní vedené podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. je ovládáno dispoziční zásadou, a tedy přezkumná pravomoc soudu je omezena tvrzeními žalobce uvedenými v žalobě, není soud povinen ani oprávněn dovozovat za žalobce jakákoli tvrzení. To především platí o žalobních bodech, ze kterých musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky správního rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Stěžovatel pak dle žalovaného nijak nespecifikoval, v čem spatřuje porušení výše zmíněného ustanovení, tj. v čem má za to, že žalovaný nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelem. Toto jeho tvrzení pak podle mínění žalovaného není důvodné. Stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění žádné pracovní cesty z cest vykazovaných v roce 1997 v souvislosti se kterými deklaroval jako výdaj uskutečnění nákupu PHM ve výši 259 788,98 Kč. Žalovaný konstatuje, že výzvou k dokazování ze dne 23. 11. 2000, č. j. 151968/293933/0280, byl stěžovatel vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněných daňových výdajů za nákup PHM. Ve svém vyjádření žalovaný znovu upozorňuje na rozpory v předložené knize jízd a konstatuje, že stěžovatel musí prokázat nejen samotný faktický výdaj, ale je současně i nositelem důkazního břemene k prokázání uskutečnění pracovních cest, což je daleko širší než pouhé vedení knihy jízd.

Žalovaný se dále vyjádřil k námitce stěžovatele ohledně odpisů HIM - motorového vozidla, uplatněných do daňových výdajů v rozporu s ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zák. o daních z příjmů“), a to v nesprávné výši 227 138 Kč. Osobní automobil byl pořízen v roce 1996 a do obchodního majetku stěžovatele byl vložen na základě znaleckého posudku ze dne 18. 5. 1996 o stanovení časové ceny motorového vozidla v hodnotě 605 700 Kč. Dle předložené karty HIM

začal stěžovatel v roce 1997 výše uvedený majetek odepisovat. Dne 12. 1. 2001 v rámci podání stěžovatel v návaznosti na výzvu k dokazování ze dne 22. 12. 2000, č. j. 161942/00293933/0281, uvedl k dokladu o pořízení vozidla, že toto bylo vřazeno do firmy na základě znaleckého posudku, a nikoliv na základě účtu za vozidlo, i když ještě neuplynula doba pěti let od nabytí vozidla. Tento fakt odůvodnil tím, že vozidlo nebylo fakticky identické s vozidlem nabytým, a to z důvodu značných změn na vozidle (výměna převodovky, generální oprava motoru a karoserie, výměna interiéru - vše prováděno svépomocí). Z předloženého výše uvedeného znaleckého posudku však v rámci údajů o opravách a poškozeních vozidla dle sdělení majitele (stěžovatele) vyplývá, že byla prováděna pouze běžná údržba, doklady o opravě nebyly předloženy a o poškozeních a opravách nebyl ani záznam v technickém průkazu. Dle uvedeného posudku byl technický stav jednotlivých skupin vozidla zjištěn v normě, bez závad a viditelného poškození. Žalovaný dále uvedl, že dle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je vstupní cenou hmotného majetku, je-li pořízen úplatně, pořizovací cena. U majetku, který poplatník pořídil úplatně v době delší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku, je vstupní cenou tzv. reprodukční pořizovací cena, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem (§ 29 odst. 1 písm. d) téhož zákona. Žalovaný dále konstatoval, že uplatnění odpisu jako daňového výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů je fakultativní položkou, kterou poplatník může a nemusí využít. Pokud však daňový subjekt odpis hmotného majetku zahrne do daňových výdajů, musí být jeho výše v souladu s citovanými zákonnými ustanoveními.

Žalovaný dále uvedl, že námitku stěžovatele ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu je nutné posuzovat s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků, tj. důkaznímu břemeni na straně daňového subjektu. Povinnost správce daně stanovenou v § 31 odst. 2 téhož zákona nelze aplikovat přenesením veškeré aktivity, včetně důkazní povinnosti, z daňového subjektu na správce daně. Stěžovatelem namítané nedostatečné zjištění skutečného stavu věci tak stěžovatel nespatřuje v tom, že nebylo přihlédnuto k jeho tvrzením, ale v tom, že žalovaný ani soud tato tvrzení neakceptovali jako prokázaná.

Z výše uvedených důvodů žalovaný konstatuje, že kasační stížnost není důvodná, a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku uplatnění odpisů HIM - motorového vozidla do daňových výdajů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítá, že správní orgán nepostupoval tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci, a neumožnil stěžovateli vyjádřit se k jednotlivým důkazům a ke způsobu jejich zjištění [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a konečně namítá, že se soud nezabýval námitkami a tvrzeními stěžovatele, která uváděl ve svých písemných podáních a u jednání, a nijak neodůvodnil, proč přisvědčil tvrzení žalovaného [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti stížních námitek:

Dne 23. 11. 2000 zahájil finanční úřad u stěžovatele kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 1996, 1997, 1998 a 1999. Na základě zjištěných nedostatků

při této daňové kontrole pak dne 11. 7. 2001 vydal dodatečný platební výměr č. 1010000320, č. j. 112391/01/23911/6685, kterým dodatečně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 366 333,46 Kč, dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 77 760 Kč a dodatečně vyměřil daňovou ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši minus 80 073 Kč. Tento dodatečný platební výměr pak stěžovatel převzal prostřednictvím svého zástupce dne 9. 10. 2001.

Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel dne 8. 11. 2001 podal odvolání, které dne 14. 2. 2001 na výzvu finančního úřadu doplnil. Dne 15. 2. 2002 stěžovatel odvolání znovu doplnil. Finanční úřad v souladu s ust. § 49 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků postoupil odvolání žalovanému. Odvolací orgán po prostudování odvolacího spisu uznal, že finanční úřad se stěžovatelem ani s jeho zástupcem neprojednal zprávy o výsledku daňových kontrol a že svým podpisem dne 25. 6. 2001 zástupce stěžovatele potvrdil pouze převzetí těchto kontrolních zpráv. Proto v rámci doplnění odvolacího řízení žalovaný uložil finančnímu úřadu ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků, aby tuto vadu řízení odstranil. Dne 28. 11. 2002 se stěžovatel spolu se svým zplnomocněným zástupcem Ing. J. Š. dostavil na základě zaslaného předvolání k projednání výsledků předmětné daňové kontroly. Podané odvolání pak stěžovatel dále doplnil ve svých podáních ze dne 24. 8. 2002, 20. 10. 2002, 12. 11. 2002 a 5. 12. 2002.

Žalovaný jako odvolací orgán po provedeném doplnění výsledků daňového řízení přezkoumal v souladu s § 50 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků napadené rozhodnutí v rozsahu námitek uplatněných v odvolání a jeho výše uvedených doplněních a rozhodl, že předmětný dodatečný platební výměr se mění tak, že dodatečně stanovený základ daně z příjmů fyzických osob ve výši 366 33,46 Kč se snižuje na částku ve výši 365 101,02 Kč, dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob ve výši 77 376 Kč se snižuje na částku ve výši 77 376 Kč a dodatečně vyměřená daňová ztráta z příjmů fyzických osob ve výši minus 80 073 Kč se nemění.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou ze dne 19. 2. 2003, v níž tvrdil, že nebylo prokázáno, že stěžovatel neuskutečnil jízdy uvedené v knize jízd v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a že v případě pochybností v této otázce mělo být rozhodnuto v jeho prospěch. Stěžovatel dále uvedl, že mu žalovaný neprávem neuznal odpisy z motorového vozidla.

Krajský soud tuto žalobu rozsudkem ze dne 16. 2. 2005 zamítl. V odůvodnění uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil jako daňový výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů výdaje na nákup pohonných hmot, platí, že náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný na základě odůvodněných pochybností o pravdivosti údajů uvedených v evidenci jízd vyzval žalobce k prokázání, že jízdy osobním automobilem byly provedeny za účelem uvedeným v § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů. Krajský soud poukázal na fakt, že dle § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků bylo zákonnou povinností stěžovatele výzvou požadované skutečnosti prokázat. Námitka žalobce, že daňové orgány neprokázaly, že evidované jízdy neuskutečnil jako pracovní (v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů), je proto dle názoru krajského soudu právně nevýznamná, stejně jako tvrzení stěžovatele, že v pochybnostech mělo být rozhodnuto v jeho prospěch; podle krajského soudu důkazní břemeno ohledně uskutečnění těchto jízd jako pracovních nesl stěžovatel. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel toto důkazní břemeno předložením

čestného prohlášení neunesl. Jako nedůvodné pak krajský soud označil též tvrzení stěžovatele, že žalovaný pochybil, pokud neuznal odpisy z motorového vozidla. Tento svůj postoj soud odůvodnil tím, že ve věci není sporné, zda předmětný automobil lze odepisovat jako hmotný majetek. Nedoloženou otázkou je vstupní cena tohoto hmotného majetku, neboť z ní se při odepisování vychází, pokud jde o výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů ve výši prokázané stěžovatelem. Krajský soud dále uvedl, že je nutné souhlasit s názorem žalovaného, že stěžovatel neprokázal výši tohoto daňového výdaje, neboť s ohledem na dobu pořízení motorového vozidla (1996) stěžovatelem byla vstupní cenou tohoto hmotného majetku pořizovací cena ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zák. o daních z příjmů, a nikoliv cena podle ust. § 29 odst. 1 písm. d) zák. o daních z příjmů, ze které vycházel a kterou doložil stěžovatel.

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí dále uvedl, že podáním ze dne 16. 2. 2005 doručeným soudu dne 17. 2. 2005 namítl stěžovatel jeho podjatost vztahující se ke všem jednáním ze dne 16. 2. 2005 (tím jsou míněny všechny věci stěžovatele projednávané postupně krajským soudem na jednáních konaných dne 16. 2. 2005 - pozn. Nejvyššího správního soudu). Krajský soud konstatoval, že vzhledem k tomu, že stěžovatel námitku podjatosti neuplatnil nejpozději při jednání v předmětné věci, nebylo k ní přihlíženo (§ 8 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Zdejší soud se nejdříve zabýval stěžovatelovou námitkou, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nedostatečně zabýval žalobními námitkami stěžovatele a jeho rozsudek je nedostatečně odůvodněn [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo ostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, oboje dostupné též na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením krajského soudu, že stěžovatel v žalobě uplatnil dvě stížní námitky. První jeho námitka spočívala v konstatování, že není prokázán a není pravdivý závěr žalovaného, že předmětné jízdy neuskutečnil v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, a že v případě pochybností v této otázce mělo být rozhodnuto v jeho prospěch. Druhá námitka pak spočívala v tvrzení, že žalovaný neprávem neuznal odpisy z motorového vozidla.

Krajský soud první námitku označil za nedůvodnou. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je z výše popsaného odůvodnění jasné, z jakých důvodů tak učinil. Především uvedl, že stěžovatel neprokázal, že jízdy, ohledně kterých jsou uplatňovány výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, byly uskutečněny právě za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což bylo stěžovatelovou povinností (§ 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků). Rovněž lze za vyhovující označit odůvodnění krajského soudu, které se týká námitky stěžovatele, že daňové orgány neprokázaly, že evidované jízdy neuskutečnil jako pracovní (v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů). Tato námitka je dle krajského soudu právně nevýznamná, stejně jako tvrzení stěžovatele, že v pochybnostech mělo být rozhodnuto v jeho prospěch, neboť důkazní břemeno ohledně uskutečnění těchto jízd jako pracovních nesl stěžovatel.

Druhou žalobní námitku odmítl krajský soud s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal výši tohoto daňového výdaje, neboť s ohledem na dobu pořízení motorového vozidla (1996) stěžovatelem byla vstupní cenou tohoto hmotného majetku pořizovací cena ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zák. o daních z příjmů a nikoliv cena podle ust. § 29 odst. 1 písm. d) zák. o daních z příjmů, ze které vycházel a kterou doložil stěžovatel. I z tohoto odůvodnění je přes jeho stručnost zřejmé, proč krajský soud považoval tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

Ohledně námitky stěžovatele, že správní orgán neumožnil stěžovateli se vyjádřit k jednotlivým důkazům, což uváděl stěžovatel již ve svém podání ze dne 26. 6. 2003, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tímto podáním reagoval stěžovatel na výzvu obsaženou v usnesení ze dne 28. 5. 2003, č. j. 30 Ca 161/2003 - 15, kterým byl stěžovatel vyzván, aby, pokud jde o žalobní body, uvedl, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů byla porušena. V souladu se zásadou koncentrace řízení, kdy dle § 72 odst. 1 s. ř. s. může žalobce žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která uplynula dne 27. 2. 2003, pak krajský soud správně přihlížel ke skutkovým a právním důvodům uplatněným v žalobním návrhu a předmětným podáním mohl stěžovatel pouze konkretizovat, jaká ustanovení byla, dle uplatněných žalobních bodů, porušena.

Krajský soud se tak dle názoru Nejvyššího správního soudu zabýval všemi stěžovatelovými žalobními námitkami a řádně odůvodnil, proč je považuje za nedůvodné. Tato stížní námitka tedy není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že správní orgán rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, přičemž pochybení žalovaného vidí stěžovatel v porušení § 2 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V kasační stížnosti uvedená konkretizace této námitky spočívající v tvrzení stěžovatele, že správní orgán mu neumožnil vyjádřit se k jednotlivým důkazům a ke způsobu jejich zjištění, je namítána dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustně. Dle tohoto ustanovení stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Dle § 72 odst. 1 s. ř. s. může žalobce žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která uplynula dne 27. 2. 2003. Toto konkrétní žalovanému vytýkané pochybení stěžovatel uvedl až ve svém podání ze dne 28. 5. 2003, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.*“ (Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS). V dané konkrétní situaci pak stěžovatelem namítané pochybení nebylo v žalobě uplatněno ani v základních rysech. Stěžovatel je přitom uplatnit mohl, neboť o skutečnostech rozhodných pro posouzení, zda se mohl vyjádřit k důkazům provedeným před správním orgánem a ke způsobu, jakým byly zjištěny, byl informován z doby řízení před tímto správním orgánem - ze všech jeho podání v daňovém řízení je patrné, že v každém okamžiku věděl, jaké důkazy byly prováděny a kde si je správní orgán opatřil. Stížní námitka je tudíž uplatněna nepřípustně, neboť skutkové a právní důvody, o které se opírá, nebyly přípustně uplatněny před krajským soudem, ač tak být uplatněny mohly.

V rozsahu řádně uplatněné kasační námitky dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud konstatuje následující: Dle § 2 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Podle § 31 odst. 9 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Jak Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, kontrolou stěžovatelem předložené knihy jízd byly zjištěny nesrovnalosti (jízdy na trase L.-P. a zpět s přesně stejným počtem najetých kilometrů, ačkoliv se jednalo o jízdy za jiným účelem, ve dnech pracovních cest za účelem nákupu a rozvozu zboží není vykázán a účtován nákup nebo prodej zboží, jak bylo zjištěno porovnáním knihy jízd se skladovou evidencí a peněžním deníkem). Výzvou k dokazování ze dne 23. 11. 2000, č. j. 151968/293933/0280, byl proto stěžovatel vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněných daňových výdajů za nákup PHM předložením dokladů souvisejících s provozem motorového vozidla, např. předložením dokumentace z obchodních jednání, dokumentace z propagačních cest a průzkumů trhu apod. Stěžovatel z požadovaných dokladů nepředložil žádné, nepředložil resp. nenavrhl ani jakékoli jiné relevantní důkazy,

toliko formou pouhého čestného prohlášení ze dne 14. 12. 2000 uvedl, že všechny jízdy uskutečněné v letech 1996 - 1999 a uvedené v knihách jízd za jednotlivá období prováděl za účelem získání obchodních kontaktů, rozšíření klientely, zmapování a průzkumu trhu a prodeje zboží.

Nejvyšší správní soud neshledal vadu řízení, která by (v souladu s ust. § 50 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků) nebyla žalovaným odstraněna. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že důkazní břemeno ohledně prokázání faktu, že výdaje na nákup pohonných hmot byly správně uplatněny ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, bylo na straně stěžovatele (§ 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků) a ten předložením pouhého čestného prohlášení neprokázal, že předmětné jízdy byly provedeny v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud shledal, že správní orgán při svém rozhodování vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu a že nebylo důvodu, aby krajský soud pro výše uvedenou výtku stěžovatele rozhodnutí žalovaného zrušil. Stížní námitka opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není proto důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku uplatnění odpisů HIM - motorového vozidla do daňových výdajů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením této právní otázky žalovaným i krajským soudem.

Jak ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, osobní automobil byl stěžovatelem pořízen v roce 1996 (jeho držitelem se stěžovatel stal podle údajů v technickém průkaze dne 26. 2. 1996) a do obchodního majetku stěžovatele byl vložen v témže roce na základě znaleckého posudku ze dne 18. 5. 1996. Stěžovatel tento majetek začal odepisovat v roce 1997.

Podle § 29 odst. 1 písm. a) zák. o daních z příjmů (ve znění rozhodném pro zdaňovací období 1997) byl vstupní cenou hmotného majetku, je-li majetek pořízen úplatně, zásadně pořizovací cena. Z uvedeného pravidla existovaly však některé výjimky: Reprodukční pořizovací cena, tj. cena stanovená dle § 29 odst. 1 písm. d) zák. o daních z příjmů podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem, byla vstupní cenou hmotného majetku, byl-li pořízen úplatně v době delší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku. Vlastní náklady poplatníka byly pak podle § 29 odst. 1 písm. b) zák. o daních z příjmů cenou majetku, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii.

I kdyby byla pravda, co tvrdí stěžovatel, a sice že vozidlo, jehož cenu daňově odepisoval, svépomocí zásadním způsobem opravoval tak, že na něm měnil či kompletně rekonstruoval některé jeho podstatné části (výměna převodovky a řazení, oprava a lakování karosérie, generální oprava motoru, výměna interiéru aj.), nemohlo to nic změnit na tom, že se právně jednalo o tu samou věc, kterou pořídil v roce 1996, a to osobní automobil R.25 , neboť žádná ze stěžovatelem popsaných oprav jednotlivě, ani všechny opravy ve svém souhrnu by neměnily podstatu věci - opravou by nevznikla věc nová, pouze by původní věc byla opravena a vylepšena (mimo jiné i výměnou jejích klíčových součástí) tak, že by bylo možno ji řádně užívat k účelu, za nímž se obvykle užívá. Ze stěžovatelem vylíčeného skutkového stavu tedy vyplývá, že vstupní cenou v předmětném případě skutečně měla být cena pořizovací, a nikoliv cena odhadní či vlastní náklady, a to v obou skutkových variantách, které z dokladů předložených stěžovatelem plynuly - pokud by skutečnost věrně popisoval stěžovatelem

předložený znalecký posudek ze dne 18. 5. 1996, takže by automobil nebyl po dobu, po kterou byl ve vlastnictví stěžovatele, opravován nad rámec obvyklé údržby, nebyly by důvody pro aplikaci ustanovení § 29 odst. 1 písm. b) či d) zák. o daních z příjmů, neboť bylo zjevné, že vozidlo bylo stěžovatelem koupeno, nikoli vyrobeno ve vlastní režii, a to v době kratší než 5 let před vložením do obchodního majetku stěžovatele. Totéž by platilo, i kdyby stěžovatel skutečně na automobilu prováděl opravy, které popisoval, takže znalecký posudek by byl - přinejmenším v určitých ohledech - v rozporu se skutečností: Jak výše uvedeno, opravy samy o sobě nemohly změnit podstatu opravované věci, která byla koupena v době kratší než 5 let před vložením do obchodního majetku stěžovatele. Žalovaný i krajský soud tedy tuto právní otázku posoudili v každém případě správně; skutkovými okolnostmi případu se proto Nejvyšší správní soud nemusel zabývat, neboť pro posouzení věcné správnosti rozhodnutí krajského soudu nebyly v dané věci podstatné, když všechny v daném případě v úvahu připadající verze reality vedly k právnímu závěru, k němuž dospěl krajský soud.

Navíc nutno podotknout, že - pokud stěžovatel chtěl předmětný automobil odpisovat ze vstupní ceny určené určitým konkrétním způsobem stanoveným zákonem - bylo na něm, aby prokázal všechny skutečnosti rozhodné pro to, že právě takový způsob určení vstupní ceny se na danou věc měl použít.

Pokud pak stěžovatel uvádí, že jím zvolený způsob určení vstupní ceny použil na radu pracovníka finančního úřadu, neznamená to, že jen kvůli tomu by na tento způsob určení ceny mělo být pohlíženo jako na zákonný. Zákon pro určení vstupní ceny hmotného majetku stanoví v § 29 zák. o daních z příjmů kritéria objektivní povahy, která nemohou být nahrazena či modifikována subjektivním názorem pracovníka správce daně, nýbrž tímto pracovníkem pouze interpretována a aplikována (zda správně, či nesprávně, to je otázka případných opravných prostředků či soudního přezkumu). Pokud však stěžovatel určitým způsobem postupoval na radu pracovníka správce daně, o které měl z dobrých důvodů za to, že se jí má řídit, a v důsledku řízení se touto radou mu vznikla škoda, nic mu nebrání, aby se náhrady této škody domáhal na povinném subjektu zákonem předepsaným způsobem.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Vzhledem k tomu nerozhodoval již samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Advokátce stěžovatele, ustanovené usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 3. 2005, č. j. 30 Ca 161/2003 - 49, přiznal Nejvyšší správní soud odměnu za zastupování v řízení o kasační stížnosti, a sice 2 x 1000 Kč za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. b) a d) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), a na to navázaný paušál 2 x 75 Kč podle § 13 odst. 3 AT. Celkem tedy advokátce stěžovatele přísluší 2150 Kč. Daň z přidané hodnoty nebyla advokátce stěžovatele přiznána, neboť tato soudu sdělila, že není jejím plátcem.

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

V Brně dne 12. dubna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu