



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupeného Mgr. Matúšem Bónou, advokátem se sídlem Novobranská 14, Brno, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2006, č. j. 30 Ca 163/2003 - 64,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Odměna advokáta Mgr. Matúše Bóny **se určuje** částkou 4800 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2002, č. j. FŘ-110/1953/2002-0107.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že kasační stížnost podává z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zák. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že řízení před krajským soudem bylo stíženo zmatečností spočívající v tom, že ve věci rozhodoval soudce, který měl být pro stěžovatelem uplatněnou námitku podjatosti z rozhodování vyloučen.

Nesprávnost právního hodnocení spatřuje zejména ve způsobu jakým krajský soud posoudil otázku důkazní povinnosti ohledně výdajů za nákup PHM. Stěžovatel konstatuje, že předložil řádně vedenou evidenci provozu vozidla (knihu jízd). Při hodnocení tohoto důkazu samozřejmě správce daně může na základě důvodných pochybností některé konkrétní zápisy, a s nimi tedy spojené náklady, neuznat. Jednotlivé sporné záznamy pak nejsou důvodem pro odmítnutí knihy jízd jako celku. Za relevantní důvod pro pochybnost o správnosti záznamu v knize jízd nelze považovat např. označení účelu pracovních cest vykonaných v různých dnech na stejné trase o stejné vzdálenosti v jednom případě jako obchodní jednání a ve druhém jako průzkum trhu. Žádná norma nestanovuje závaznou kategorizaci označení účelu pracovních cest pro potřeby vedení evidence. Vzhledem k tomu, že je tato kniha jízd součástí spisu, je skutková podstata, vycházející ze stavu zjištěného bez ohledu na tuto součást spisu, v rozporu s takovým spisovým materiálem.

Postup správního orgánu v předcházejícím řízení se vyznačoval překotností vylučující řádné a důkladné zjištění skutkového stavu, např. určováním nepřiměřeně (k rozsahu prováděné kontroly) krátkých lhůt pro úkony stěžovatele. Žalovaný také neprováděl jím navrhované důkazy, zejména výsledky svědků, případně pokud je provedl a vyznívaly k podpoře tvrzení stěžovatele, nevzal je v úvahu. V důsledku těchto pochybení pak mělo být rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

III.

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 c), neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda stěžovatel prokázal splnění podmínek dle § 24 zák. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“), pro uplatnění výdajů na nákup PHM [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítá, že správce daně pochybil v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a že řízení před krajským soudem bylo stíženo zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

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

Dne 23. 11. 2000 zahájil finanční úřad u stěžovatele kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998 a 1999. Na základě zjištěných nedostatků při této daňové kontrole pak dne 11. 7. 2001 vydal dodatečný platební výměr č. 1010000323, č. j. 112416/01/293911/6685, kterým stěžovateli pro daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 vyměřil daňovou ztrátu ve výši -304 695 Kč. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 20. 12. 2002, č. j. FŘ-110/1953/2002-0107, k odvolání stěžovatele výše uvedený platební výměr změnil tak, že dodatečně vyměřená daňová ztráta za předmětné zdaňovací období se mění na částku -277 771 Kč.

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.

Stěžovatel při jednání před krajským soudem dne 16. 2. 2005 vznesl námitku podjatosti. O této námitce rozhodl Nejvyšší správní soud svým usnesením ze dne 1. 2. 2006, č. j. Nao 12/2005 - 49, zamítavě – zde byla shledána nedůvodnou námitka, že předseda senátu krajského soudu JUDr. J. Š. rozhodoval ve věci jeho přímých příbuzných a že se měl dopustit procesních pochybení; rovněž nedůvodnou byla shledána námitka, že předseda senátu na stěžovatele při jednání činil nátlak, neboť ponechal lavici, kterou stěžovatel při jednání obsadil, potřísněnou neznámou tekutinou barvy odpovídající barvě lidské krve.

Krajský soud následně předmětnou žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil jako daňový výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP 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, ohledně kterých jsou uplatňovány výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, byly uskutečněny právě za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud poukázal na fakt, že dle § 31 odst. 9 ZSDP 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, neboť 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 v předmětném zdaňovacím období (1999) stěžovatel odpisy z osobního automobilu vůbec neuplatnil.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele týkajícími se zmatečnosti řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Zmatečnosti řízení před soudem může podle výše uvedeného ustanovení spočívat v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce. Stěžovatel konkrétně namítá, že ve věci rozhodoval soudce, který měl být pro jím uplatněnou námitku podjatosti z rozhodování věci vyloučen. O námitce podjatosti, kterou stěžovatel vznesl v průběhu soudního jednání, bylo výše (sub IV.) specifikovaným usnesením a v souladu s § 8 odst. 3 s. ř. s. rozhodnuto Nejvyšším správním soudem zamítavě; tím byla tato otázka v rozsahu, v jakém byla námitka podjatosti uplatněna, vyřešena. Stěžovatel pak ve své kasační stížnosti neuvádí žádné nové konkrétní skutečnosti, které by odůvodňovaly jeho tvrzení pro dobu poté, co se námitkou podjatosti vznesenou při jednání před krajským soudem zabýval Nejvyšší správní soud, či nad rámec rozsahu těchto námitek; není proto důvodu závěry ohledně nepodjatosti soudců krajského soudu jakkoli měnit.

Tato námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

V. b)

Stěžovatelovy námitky ve smyslu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], tedy tvrzení, že postup správního orgánu v předcházejícím řízení se vyznačoval překotností vylučující řádné a důkladné zjištění skutkového stavu, např. určováním nepřiměřeně (k rozsahu prováděné kontroly) krátkých lhůt pro úkony stěžovatele, stejně jako námitka, že žalovaný neprováděl jím navrhované důkazy, zejména výslechy svědků, případně pokud je provedl a vyznívaly k podpoře tvrzení stěžovatele, nevzal je v úvahu, jsou namítány z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustně. Podle tohoto ustanovení stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. 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). Údajná pochybení správce daně z předcházejícího správního řízení pak musela být stěžovateli známa již v době podání žaloby, neboť se s nimi musel setkat právě v tomto řízení, a nic mu (a toto ani stěžovatel netvrdí) nebránilo je v této žalobě řádně uplatnit.

V. c)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelovou námitkou, že prokázal splnění podmínek § 24 ZDP pro uplatnění sporných faktur jako daňově uznatelných výdajů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto svoje důkazní břemeno stěžovatel podle názoru Nejvyššího správního soudu neunesl, a to z následujících důvodů:

Jak Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, 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. Stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, pouze formou 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. Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že předložil řádně vedenou evidenci provozu vozidla (knihu jízd). Dále namítal, že při hodnocení tohoto důkazu samozřejmě správce daně může na základě důvodných pochybností některé konkrétní zápisy, a s nimi tedy spojené náklady, neuznat. Jednotlivé sporné záznamy pak nejsou důvodem pro odmítnutí knihy jízd jako celku. S tímto tvrzením stěžovatele nelze v jeho případě souhlasit, jakkoli obecně může za určitých okolností platit. Stěžovatelem předložená kniha jízd vzbuzuje oprávněné pochybnosti celá. Například neobsahuje počáteční a konečný stav km. Také je nutné připomenout, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky k **žádné z jízd** v této knize uvedených, naopak, jednotlivé záznamy vzbuzují důvodné pochybnosti. Správce daně srovnáním vykazovaných pracovních cest za účelem nákupu zboží a rozvozu zboží dle knihy jízd se skladovou evidencí zjistil, že stěžovatel ve dnech, kdy údajně nakupoval a rozvážel zboží, nevykazuje nákupy nebo prodej zboží a není o nich ani účtováno v peněžním deníku. Stěžovatel v knize jízd dále např. vykázal, že dne 28. 4. 1999 podnikl propagační cestu z L. do K. H., S., T. n. S., N. a zpět (489 km), avšak dle úředního záznamu z téhož dne prováděl správce daně v místě stěžovatelova bydliště a za jeho přítomnosti místní šetření.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že za relevantní důvod pro pochybnost o správnosti záznamu v knize jízd nelze považovat označení účelu pracovních cest vykonaných v různých dnech na stejné trase o stejné vzdálenosti, v jednom případě jako obchodní jednání a ve druhém jako průzkum trhu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující: Jistě se může stát, že při cestě do stejného města i za rozdílnými účely bude najet stejný počet kilometrů, ale vzhledem k proměnlivé dopravní situaci a dopravním událostem je pravděpodobnost, že bude ujetá vzdálenost přesně stejná, velmi malá. Za situace, kdy stěžovatel najel naprosto stejný počet kilometrů při cestách rozdílného účelu do O., P. i P. (např. podle stěžovatelem předložených knih jízd uskutečnil v letech 1996 – 1999 na trase L. – P. a zpět 64 jízd za různým účelem, ale vždy vykázal za tuto cestu identický počet najetých kilometrů - 424), lze pochybnosti správce daně označit za více než důvodné. Navíc, jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel nepředložil kromě již zmiňovaného čestného prohlášení žádný důkazní prostředek (zápisy z jednání, parkovací lístky apod.), že tvrzené cesty skutečně realizoval a příp. za jakým účelem. Za těchto okolností se lze naprosto ztotožnit s názorem žalovaného i krajského soudu, že stěžovatel splnění podmínek dle § 24 ZDP ohledně uplatnění výdajů za nákup PHM neprokázal.

Tato stěžovatelova námitka tudíž také není důvodná.

VI.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

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.).

Krajský soud stěžovateli k jeho žádosti ustanovil zástupcem advokáta pro řízení o kasační stížnosti, náklady řízení v tomto případě hradí stát. Náklady spočívají v odměně za dva úkony právní služby v částce 4200 Kč,- [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem 4800 Kč.

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

V Brně dne 29. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu