



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobců: **a) O. Č.**, zastoupena Mgr. Jaroslavem Čapkem, advokátem se sídlem Komenského 241, Hradec Králové, a **b) Mgr. J. Č.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. dubna 2006, č.j. 31 Ca 255/2005 - 16,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobci (dále též „stěžovatelé“) domáhají zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým po spojení ke společnému projednání byly zamítnuty jejich žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2005, č. j. FŘ/1849/110/2005-Va a č. j. FŘ/1851/110/2005-Va. Prvním z těchto rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky O. Č. proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 7. 12. 2004, č. j. 235631/04/228911/4108, doměřujícím jí na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2000 částku 28 445 Kč. Druhým z těchto rozhodnutí žalovaný k odvolání Mgr. J. Č. změnil dodatečný platební výměr téhož finančního úřadu ze dne 7. 12. 2004, č. j. 235494/04/228911/4108, tak, že doměřenou částku daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000 zvýšil z částky 10 235 Kč na částku 22 580 Kč.

Předmětem sporu v daňovém řízení a při následném přezkumu krajským soudem byla otázka výdajů na zahraniční pracovní cesty. Konkrétně se jednalo o výdaj č. 478/00 ve výši 139 936,20 Kč (Kanada) a o výdaj č. 479/00 ve výši 14 121,80 Kč (Německo).

Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že při dokazování týkajícím se oprávněnosti výdajů na pracovní cesty, nedošlo k namítanému porušení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Správce daně vyzval stěžovatele dvěma výzvami k prokázání oprávněnosti výdajů týkajících se dvou řádně specifikovaných účetních položek. Druhá výzva přitom vycházela ze skutečností, které vyšly najevo při ústním jednání. Stěžovatel zaslal správci daně sdělení, že získal na zahraničních pracovních cestách významné klienty pro svou advokátní kancelář, vyjmenoval je a odkázal na spis F.. Krajský soud konstatoval, že stěžovatelé svým postupem nesplnili povinnosti, které jim uložil správce daně výzvou podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Předestřené tvrzení nemělo oporu v důkazech. Správce daně vyzýval stěžovatele opakovaně a bylo na stěžovatelích, aby adekvátně reagovali. Námitce, že správce daně byl povinen stěžovatele vyzvat k předložení konkrétního důkazu, krajský soud nepřisvědčil. Stěžovatelé podle názoru krajského soudu své důkazní břemeno neunesli a oprávněnost výdajů neprokázali; proto byly žaloby zamítnuty.

V kasační stížnosti namítají stěžovatelé nesprávné právní posouzení věci a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto vadu měl krajský soud správní rozhodnutí žalovaného zrušit. Výslovně označují kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Trvají na svém názoru, že splnili své zákonné povinnosti a řádně označili důkazy, které prokazují oprávněnost jimi uplatněných výdajů. Požadování dalších důkazů od správce daně považují za nadbytečné, neboť požadované skutečnosti již dokázali tím, že uvedli, jakého obsahu byly jejich cesty, kolik činily jejich výdaje s cestami spojené a také označili osoby, které se mohly k pracovní cestě stěžovatelů vyjádřit. V postupu správce daně spatřují libovůli a nesouhlasí s tím, že krajský soud nezrušil napadená správní rozhodnutí. Odůvodnění rozsudku považují za nesrozumitelné, příliš obecné a neodrážející úvahy krajského soudu, na základě kterých dospěl k rozhodnutí. Krajský soud rovněž nevzal v potaz povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost či správnost účetnictví stěžovatelů ve vztahu k zaznamenání a doložení pracovních cest. Fakticky tedy namítají i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů. Proto navrhuje, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na důvody obsažené v rozhodnutích o odvoláních stěžovatelů a současně se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu; navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V první řadě je třeba se zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Byl-li by totiž nepřezkoumatelným, nebylo by třeba, ani možno, se zabývat ostatními námitkami. Kasační námitky označují rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů.

Nesrozumitelnost rozsudku spatřují v tom, že krajský soud neuvedl, co měl na mysli poukazem na nesplnění povinnosti prokazovat skutečnosti v daňovém řízení, a proto stěžovatelé nemají žádný zachytný bod k porozumění úvahám soudu.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno: č. 133/2004 Sb. NSS), *za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.* V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (zveřejněno: č. 244/2004 Sb. NSS), pak vyslovil, že *za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*

Při srovnání kasační námitky stěžovatelů a konstantní judikatury je zřejmé, že napadený rozsudek žádnou z forem nesrozumitelnosti netrpí. Rozsudek je dostatečně srozumitelný, krajský soud v něm uvedl úvahy, pro které považoval žaloby za nedůvodné. Tyto úvahy pak nejsou v žádném rozporu s podklady, na jejichž základě byly učiněny.

Kasační námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost se prolíná s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Ve výše citovaném rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl skutkové podklady vyplývající ze správních spisů, které následně hodnotil. Vytýkají-li mu stěžovatelé, že obecným poukazem na obsah výzev k prokázání tvrzení je nepřesvědčil o tom, že svou povinnost v daňovém řízení nesplnili, nelze to považovat za nedostatek důvodů. Krajský soud v odůvodnění rozsudku poukázal na konkrétní výzvy správce daně, které jsou stěžovatelům dostatečně známy, zhodnotil, jakým způsobem na ně stěžovatelé v daňovém řízení reagovali a uvedl závěr, proč nepovažuje povinnost tvrzení za splněnou.

Námitka označující rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný proto není důvodná, jde spíše o subjektivní nesouhlas stěžovatelů s důvody v rozsudku uvedenými. Správnost závěrů krajského soudu pak je předmětem dalšího posouzení.

K posouzení správnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a následně krajského soudu tento postup i závěry plně akceptujícího, je třeba vycházet z rozhodných skutečností vyplývajících ze správních spisů.

V rámci daňových kontrol zahájených u stěžovatelů v říjnu r. 2003 vyzval správce daně mj. k prokázání výdajů Mgr. Č. a O. Č. jako spolupracující osoby, označených jako „režie – cestovné Německo“ a „režie - cestovné Kanada“. Výzvy k prokázání byly dvě (ze dne 16. 12. 2003 a 30. 3. 2004), obě byly doručeny stěžovateli řádně do vlastních rukou. Jako povinnost uložily stěžovateli prokázat oprávněnost výdajů vynaložených v souvislosti s doklady č. 478/00 a 479/00 a ve druhé výzvě bylo zdůrazněno výslovně, že není možné stanovit na základě proběhnuvšího řízení souvislost podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; proto správce daně ve výzvě požádal o prokázání oprávněnosti výdaje vynaloženého podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Druhé výzvě předcházelo jednání u správce daně dne 9. 2. 2004, při kterém byl stěžovatel J. Č. dotazován na důkazy k prokázání oprávněnosti výdajů na cestu do Kanady a stěžovatel přislíbil, že doloží, kolik pracovních kontaktů získal z této pracovní cesty. Stěžovatelé se vyjádřili při jednání (viz protokol ze dne 3. 5. 2004) a podáními ze dne 18. 5. 2004 a 26. 8. 2004 k pracovním cestám tak, že předložili vyjádření obsahující jména klientů, a dále zaslali osnovu přednášek údajně uspořádaných pro krajany o možnostech uplatnění majetkových nároků. Žádný konkrétní důkaz o pořádání těchto akcí, účasti na nich, či na kontaktech na nich navázaných neposkytli, ač tvrdili, že by bylo možno doložit čestná prohlášení. Ve zprávách o výsledcích daňové kontroly ze dne 30. 11. 2004 (č.j. 205577/04/228931/7699 a č.j. 43880/04/228931) u stěžovatelů konstatoval správce daně, že oprávněnost výdajů nebyla prokázána. Proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě uvedených správ, byla podána odvolání, která stála na tvrzení, že postup správce daně podmiňující uznání výdajů předložením dokladů, k jejichž předložení žádný zákon nezavazuje, je nesprávný. Není pravdou, že výsledkem cesty do Kanady bylo získání pouze jednoho klienta – pana K., byli získáni i další klienti. Na cestě do Německa mimo návštěvy k udržení jednoho klienta byli získáni rovněž klienti další. Cestu klientovi panu F. stěžovatel neúčtoval, protože by to bylo v rozporu s etickými předpisy. Ani v odvoláních nebylo doloženo nic jiného než tato tvrzení. Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích vycházel z neprokázání předmětných výdajů. Žaloby pak stály pouze na tom, že výdaje byly prokázány a pokud je žalovaný nepovažoval za prokázané, měly být výzvy konkrétnější, případně správce daně měl potřebné důkazy opatřit sám.

Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně z příjmů, upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v daném případě v rozhodném znění platném pro rok 2000. Podle § 24 odst. 1 cit. zákona *„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 (...).*

V odstavci druhém cit. ustanovení zákon stanoví, že *„výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také“...* a následuje příkladný výčet těchto výdajů. V ustanovení § 25 pak zákon negativně vymezuje, co *„za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat.*

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první:

1. musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů,
2. tyto příjmy musí být zdanitelné,
3. jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno,

4. výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy,
5. tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

Rozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy spočívá v tom, že v případě výdajů podle ustanovení odstavce druhého nestanoví pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka.

Ustanovení dalších odstavců § 24 pozitivně vymezuje, co je také výdajem ve smyslu prvního odstavce (viz názor Nejvyššího správního soudu projevený v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 79 nebo č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, vše dostupné na www.nssoud.cz). To znamená, že výdaje vyjmenované v odstavci druhém se považují za výdaje podle odstavce prvního, aniž by bylo nutné prokazovat (ve smyslu prvního odstavce), že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Neznačená to však, že daňově účinné jsou výdaje jakékoliv.

V daném případě ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2000 uvádí mj., že výdaji (náklady) jsou také „výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, pokud není dále stanoveno jinak. Dále toto ustanovení upravuje, jaké výdaje jsou v rámci pracovní cesty uznatelné.

Z uvedeného znění vyplývá, že do výdajů si poplatník může zahrnout výdaje na pracovní cesty, které se však musí vztahovat k činností, z nichž příjmy podléhají dani. Nelze tedy uplatnit do nákladů jakékoli výdaje na (pracovní) cesty. Mezi úhradou výdajů na pracovní cesty a činností, v jejímž rámci jsou uhrazeny, musí existovat příčinná souvislost.

Tuto souvislost musí daňový poplatník tvrdit a prokázat. Pokud neunese důkazní břemeno tak, jak je jeho povinností v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, nemůže si předmětné výdaje oprávněně zahrnout do nákladů. Důkazní povinnost k prokázání jím tvrzených skutečností nese sám daňový poplatník, nikoli správce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, zveřejněno: č. 1022/2007 Sb. NSS).

Vztah daňově účinných výdajů podle ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů k činnosti a příjmům z ní plynoucí vztahuje daňová teorie a filozofie výdajů vždy.

Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

V daném případě stěžovatel neprokázal, že cesty do Kanady a Německa byly cestami pracovními ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, ani, že se jednalo o jiné výdaje, které by sloužily k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 cit. zákona.

K prokázání oprávněnosti výdajů správce daně stěžovatele vyzval, požadoval prokázání souvislosti s příjmy i činností. Stěžovatel neprokázal ani souvislost s konkrétními příjmy, ani s činností.

V obou případech (§ 24 odst. 1 i 2 zákona o daních z příjmů) je výsledkem dosažení velmi blízkého, obdobného účelu, tj. prokázání kauzálního nexu mezi zaplacenými výdaji na pracovní cesty a zdanitelnými příjmy anebo činností vedoucí k příjmům. Tuto souvislost, spojnici mezi platbou výdajů a očekávanými příjmy musí prokázat sám poplatník, musí si vyhledat a navrhnout důkazy, nejen souvislost tvrdit.

Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany, a to ustanovením § 31 daňového řádu. Důkazní břemeno ležící na správci daně je užší a okruh případů je přesně vymezen ustanovením § 31 odst. 8 daňového řádu. Správce daně v daném případě nebyl povinen provádět dokazování, vyhledávat důkazy, neboť o účetních dokladech a o výši výdajů, které jimi byly prokazovány nepochyboval (nebyl tak povinen prokazovat jejich nevěrohodnost); pochyboval však o tom, že se jedná o výdaje daňově relevantní. Širší dokazovací povinnost má poplatník podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Právě poplatník je tím, kdo má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. K prokázání svých tvrzení má k dispozici celou škálu důkazních prostředků, které jsou jen minimálně omezeny ustanovením § 31 odst. 4 daňového řádu a toto ustanovení i dává návod poplatníku, jaké prostředky může k prokázání svých tvrzení užít. Byl to stěžovatel (i stěžovatelka jako spolupracující osoba), kdo tvrdil, že se jednalo o výdaje daňově uznatelné. Výzvy správce daně byly dostatečně konkrétní, neboť jednoznačně označily výdaje, o jejichž uznatelnosti vznikly pochybnosti včetně specifikace těchto pochybností a návodu, jak je odstranit. Správce daně nebyl povinen vyžadovat konkrétní jednoznačně specifikované důkazy, neboť o tom, zda existují a jaké důkazy to jsou, nemohl mít povědomost on, ale právě daňoví poplatníci. Stěžovatelé v řízení pouze tvrdili, že by mohli nějaké důkazy opatřit, neučinili to však, stejně tak jako nenavrhli provedení konkrétních důkazů správcem daně. Obsahovala-li druhá výzva odkaz nejen na ust. § 24 odst. 1, ale i na ust. § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, přičemž rozhodnutí žalovaného vycházela výslovně z ust. § 24 odst. 1 zákona, jde o skutečnost stěžovateli v žalobě nenamítanou – jejím vlivem na zákonnost rozhodnutí žalovaného se tak nemohl zabývat krajský soud (§ 76 s. ř. s.), ani Nejvyšší správní soud v tomto kasačním řízení, neboť kasační stížností to nebylo krajskému soudu vytýkáno a nejde o skutečnost, k níž by byl povinen přihlížet z moci úřední sám podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Mimo to stěžovatelé v odvoláních, žalobách i kasační stížnosti výslovně trvali na tom, že jejich sporné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z tohoto hlediska byly jejich námitky také řešeny, přičemž Nejvyšší správní soud pro úplnost zhodnotil i podmínky odst. 2 písm. k) téhož ustanovení. Možná alternativa posouzení výdajů však nic nemění na tom, že stěžovatelé jakoukoliv daňovou uznatelnost sporných výdajů neprokázali. Ze strany žalovaného tak nebylo zjištěno pochybení spočívající v porušení procesních předpisů, ani pochybení v tom, že vyloučil výdaje, u nichž nebylo prokázáno, že naplňují podmínky stanovené v § 24 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud neshledal naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a § 120 s.ř.s. Stěžovatelé ve věci úspěch neměli a úspěšnému žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 9. ledna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu