

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Hany Pipkové v právní věci **žalobce JUDr. Ing. J. H.,** proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu se sídlem Štěpánská 28, Praha 1**, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2003 čj. 28 Ca 43/2002 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce, který prokázal, že má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní – dále jen „s. ř. s.“), podal včas kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2003 čj. 28 Ca 43/2002 - 36, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2001 čj. FŘ-9672/11/00 a rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností Městský soud v Praze poukázal na povinnost daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání. Tato zásada je vyjádřena zejména v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Pokud jde o výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze je odečíst ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto a zvláštním zákonem (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů jsou výdaje (náklady) podle odstavce 1 též výdaje (náklady)

na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13), a to na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka, ve výši sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Žalobce, který používal ke služebním cestám vlastní osobní automobil nezahrnutý do jeho obchodního majetku, měl povinnost mj. prokázat výši výdajů na spotřebované pohonné hmoty v souvislosti s pracovní cestou. Zákonem není výslovně stanovena povinnost vést evidenci jízd, na druhé straně kniha jízd s přesnou evidencí ujetých kilometrů by byla nepochybně jedním z vhodných prostředků pro prokázání výdaje na pracovní cestu na dopravu vlastním motorovým vozidlem, i když nikoli jediným. Žalobce v tomto případě neunesl důkazní břemeno a nemůže se dovolávat nedostatku součinnosti ze strany správce daně, když povinnost doložit výdaje na pracovní cesty z hlediska jejich účelu nedostál. Výkaz pracovních cest, který předložil, je zčásti neadresný, zčásti paušalizovaný a nedokládá, zda jízdy vlastním vozidlem byly fakticky uskutečněny a zda měly vztah k podnikání žalobce. Tím spíše to platí pro paušální stanovení pracovních cest. Pokud jde o výdaj na zahraniční pracovní cestu, je nepochybné, že částka byla poukázána podnikatelce H. K. s cílem cesty Tunis a s trváním cesty 10 dnů. Předložený doklad však rozhodně neprokazuje, že se jednalo o zahraniční pracovní cestu, která souvisela s podnikatelskou činností žalobce. Žalobce nedoložil, že paní K. byla jeho zaměstnancem a že jí vyslal na pracovní cestu (§ 1 odst. 1 zákona č. 119/1992 Sb.). Žalobce naopak tvrdil, že paní K. je sama podnikatelkou a vyplývá to i z příkazu. Jí poukázané prostředky tedy nemohly být nákladem na pracovní cestu. Předmětný výdaj proto nelze uznat jako výdaj daňový. Pokud žalobce až při jednání uplatnil žalobní bod týkající se nedostatku náležitostí razítek na rozhodnutích správních orgánů, tento žalobní bod byl nepochybně uplatněn po lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s., § 250b odst. 1 o. s. ř. a soud nebyl oprávněn se jím zabývat (§ 71 odst. 2 s. ř. s., § 75 odst. 2 s. ř. s.). Podle právní úpravy platné v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 6 zákona č. 352/2001 Sb.) se na otisku úředního razítka užívá jednobarevný malý státní znak.

V kasační stížnosti žalobce dovozuje:

1) Neplatnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“), tedy dodatečného platebního výměru č. 1000001374 ze dne 31. 5. 2000, a rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2001 č. FŘ-9672/11/00. Podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu na rozhodnutí musí být též otisk úředního razítka se státním znakem. Žalobce poukazuje na čl. 14 Ústavy, zákon č. 3/1993 Sb., zákon č. 68/1990 Sb. a na zákon č. 4/1993 Sb. Razítko se státním znakem na dodatečném platebním výměru postrádá všechny barvy, kromě jednobarevné kontury razítka a barvy papíru, na kterém je otištěno. Tato rozhodnutí jsou proto ze zákona neplatná a soud je z tohoto důvodu měl zrušit.

2) Nesprávné posouzení otázky nákladů na tuzemské pracovní cesty, kdy se soud ztotožnil s tvrzením správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal důkazy jednotlivé cesty, tedy včetně cest ke správci daně; k tomu uvedl, on bydlí v jiné městské části, než ve které je sídlo správce daně. Správci daně bylo známo, že žalobce měl v r. 1995 několik obchodních a provozních prostorů na různých místech Prahy. Do nich se musel dopravovat, vozit do nich zásoby atd.; to prováděl svým osobním vozem.

3) Nesprávné posouzení otázky nákladů na zahraniční pracovní cestu pí. K., která byla provedena v podnikatelském zájmu žalobce, přičemž ten na výzvu správce daně předložil doklady, jimiž tyto cesty dokumentoval. Žalobce správci daně zároveň uvedl, že se jedná pouze o důkazy uskutečněných cest, nikoli o účetní doklady, neboť na hotely, místní cesty, vstupné apod. nečerpal finanční prostředky, tyto věci hradil ze svého či je částečně hradili jeho zahraniční partneři. Na zahraniční pracovní cesty čerpal pouze stravné a náklady na cesty, a to v souladu se zákonem o cestovních náhradách; ty pak vykazoval v účetnictví. O

služebních cestách žalobce správce daně již nejednal. Pro žalobce byl překvapující závěr zprávy o výsledku kontroly daně z příjmu z 18. 5. 2000. Měl k němu vážné výhrady, které také uplatnil. Závěrečná zpráva o kontrole s ním sice byla projednána, ale jeho námitky byly šmahem zamítnuty.

Městský soud v Praze pochybil, protože nesprávně posoudil právní otázky v daňovém i soudním řízení a napadeným rozsudkem potvrdil porušení zákona v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to způsobilo nezákonnost řízení. Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyvracel důvody kasační stížnosti.

Pokud jde o bod 1. kasační stížnosti, námitka o nutnosti barevného provedení otisku státního znaku na razítku nebyla v žalobě uplatněna. I bez ohledu na to je námitka nedůvodná, neboť podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu povinnou náležitostí rozhodnutí je otisk úředního razítka se státním znakem. Rozhodnutí tento otisk obsahuje a daňový řád nikde nestanoví, že státní znak uvnitř razítka musí být barevný.

Pokud jde o bod 2. kasační stížnosti, k tomuto uplatňovanému výdaji žalobce předložil pouze výdajový doklad č. 5 ze dne 31. 12. 1995 a přehled, ve kterém je uveden den uskutečnění cesty a místo a počet ujetých kilometrů za měsíce leden až květen 1995. Za zbývající část zdaňovacího období žalobce stanovil výdaje na pracovní cesty formou paušálu. Z předloženého přehledu průkazně nevyplývá žádná souvislost uváděných jízd s podnikatelskou činností žalobce, který tak neprokázal správci daně žádným jiným způsobem oprávněnost zahrnutí uvedeného výdaje do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, ani jeho výši. Paušalizace těchto výdajů není možná, neboť se jedná o výdaje podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, které se uplatňují ve výši prokázané poplatníkem. Zákonnou povinností daňového subjektu je výdaje na pracovní cesty správci daně prokázat. Pokud jde o cesty žalobce ke správci daně a do jeho obchodních prostorů, rozhodující je, že žalobce neprokázal, že jím uplatňované výdaje jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce pouze tvrdil, že konal pracovní cesty vlastním vozidlem, ale neprokázal skutečnosti podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o bod 3. kasační stížnosti, i když žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost, správce daně si od ČSOB vyžádal kopie žalobcem uváděných dokladů, z nichž mělo být zřejmé, že se jedná o pracovní cestu pí. K., uskutečněnou v souvislosti s podnikáním žalobce. V příslušném dokladu je jako cestující uvedena H. K., podnikatelka, cíl cesty T., délka pobytu 10 dní. Tento doklad rozhodně neprokazuje, že se jednalo o zahraniční pracovní cestu žalobce, která souvisí s jeho podnikatelskou činností. Proto nelze tento doklad uznat jako doklad daňový.

Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil:

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal, aby Městský soud v Praze přezkoumal rozhodnutí žalovaného, kterým podle něj bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000001374 ze dne 31. 5. 2000, resp. proti rozhodnutí o odvolání, vydaném Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 12. 9. 2000 pod č. 220901/00/004913/4014. Žalobce poukázal na to, že správce daně sám dodatečný platební výměr částečně změnil a tím vyhověl jeho odvolání, byť pouze nepatrně. Proto se odvolal i do rozhodnutí správce daně o jeho odvolání. Žalobce namítl, že správce daně požadoval prokazování tuzemských a zahraničních pracovních cest ryze formálními doklady – vedením knihy jízd při tuzemských pracovních cestách a hotelovými účty a jinými stvrzenkami při zahraničních pracovních

cestách. Správce daně při tuzemských pracovních cestách nepovažoval jeho evidenci za postačující, ale nedokázal říci, jak má kniha jízd vypadat. V zákoně č. 119/1992 Sb. náležitosti knihy jízd předepsány nejsou. Žalobce si byl vědom toho, co je povinen prokázat, ale správce daně mu průkaz těchto skutečností neuložil. Správce daně odmítl všechny pracovní cesty jako celek a nepřihlédl ani k těm, které uskutečnil se žalobcem. Správce daně neměl zájem na správném a úplném zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti, naopak postupoval cíleně s úmyslem vyloučit u žalobce veškeré náklady. Pokud jde o zahraniční cestu pí. K. do T., na to ani nebyl tázán. Mohl by však uvést, že se jednalo o využití její přítomnosti k nabídce profesionálních videopasů s nahranými pořady.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že Finanční úřad pro Prahu 4 vydal na základě zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr na základ daně a daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995; důvodem bylo mj. neuznání cestovních náhrad jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, jemuž správce daně částečně vyhověl rozhodnutím ze dne 12. 9. 2000 čj. 220901/00/004913/4014. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání dne 13. 10. 2000, o němž rozhodl žalovaný dne 7. 11. 2001 pod čj. FŘ-9672/11/00. Napadené rozhodnutí žalovaného nezamítá odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jak je nepřesně uvedeno v žalobě, ale zamítá odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 12. 9. 2000. Pokud jde o námitky žalobce vztahující se k tuzemským pracovním cestám a zahraniční cestě pí. K., žalovaný se s těmito námitkami podrobně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud jde o výdaje ve výši 96 425 Kč za tuzemské jízdy konané podle žalobce vlastním automobilem, správce daně zjistil, že v knize jízd nebyl dostatečně specifikován cíl jízd a jejich účel nebyl uveden. Žalobce byl správcem daně vyzván k předložení potřebných dokladů; uvedl však, že vše potřebné předložil a je po něm požadováno prokázání věcí, které není povinen evidovat. Z přehledu jízd, který žalobce předložil za měsíce leden až květen 1995, a v němž je uveden den uskutečnění cesty, místo a počet ujetých kilometrů, průkazně nevyplývá jakákoliv souvislost uváděných jízd s podnikatelskou činností žalobce a žalobce ani jiným způsobem neprokázal oprávněnost zahrnutí tohoto výdaje do výdajů uvedených v § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Pokud za zbývající část zdaňovacího období si žalobce stanovil výdaje na pracovní cesty formou paušálu, není takový postup možný, protože se jedná o výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Pokud jde o zahraniční pracovní cestu pí. K., z dokladu, který si vyžádal správce daně od Č. nevyplynulo, že jde o zahraniční pracovní cestu žalobce, která souvisí s jeho podnikatelskou činností, proto nebylo možno tento doklad uznat jako daňový výdaj. Správce daně v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu formou výzev a při ústních jednáních požadoval po žalobci, aby prokázal, že se jím vykázané pracovní cesty uskutečnily v přímé souvislosti s jeho podnikatelskou činností a že jím uplatňované výdaje lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně postupoval v řízení v úzké součinnosti se žalobcem a dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení jeho daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání žalobce uplatnil nový žalobní bod, a sice, že rozhodnutí správce daně nebyla opatřena razítkem, které by splňovalo náležitosti zákona č. 3/1993 Sb. a zákona č. 68/1990 Sb.; tento zákon nepovoluje používat státní znak v jiném provedení, než je zákonem předepsáno.

Městský soud v Praze při jednání provedl důkaz některými listinami ze správního spisu a v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně uvedl, jaké skutečnosti ze správního spisu zjistil.

Soud zjistil, že dodatečným platebním výměrem č. 1000001374 ze dne 31. 5. 2000 byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 406 624,75 Kč a dodatečně vyměřená daň ve výši 100 832 Kč s tím, že po odpočtu nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky ve výši 24 000 Kč byl žalobce povinen zaplatit dodatečně vyměřenou daň ve výši 87 812 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, jemuž správce daně částečně vyhověl a změnil dodatečně stanovený základ daně na řádku jedna z částky 406 624,75 Kč na částku 402 703,32 Kč a dodatečně vyměřenou daň na řádku tři z částky 100 832 Kč na částku 99 584 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2001 čj. FŘ 9672/11/00 bylo odvolání žalobce zamítnuto. Žalobce totiž k uplatňovanému výdaji připojil pouze výdajový doklad č. 5 ze dne 31. 12. 1995 a přehled, ve kterém je uveden den uskutečnění cesty, místo a počet ujetých kilometrů za měsíce leden až květen 1995. Za zbývající část zdaňovacího období si žalobce stanovil výdaje na pracovní cesty formou paušálu, z čehož průkazně nevyplývá jakákoliv souvislost těchto jízd s podnikatelskou činností žalobce. Paušalizace výdajů není v tomto případě možná. Pokud jde o předložení dokladů prokazujících služební cesty do zahraničí za zdaňovací období roku 1995, žalobce odkázal na předchozí protokoly a namítl, že požadavek správce daně je v rozporu se zákonem o cestovních náhradách, který žádný takový průkaz nepředepisuje. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o důvod uvedený pod bodem 1., žalobce v něm namítl neplatnost rozhodnutí daňových orgánů proto, že v otiscích úředních razítek na nich byl státní znak jednobarevný, avšak zákon č. 3/1993 Sb. stanoví, v jakých barvách je malý státní znak vyveden. Malý státní znak na otisku úředního razítka tedy musí být v těch barvách, jak to stanovil zákon č. 3/1993 Sb., protože zákon č. 68/1990 Sb. neumožňuje používání jednobarevného otisku malého státního znaku.

Podle § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení otisk úředního razítka se státním znakem na takovém rozhodnutí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 3/1993 Sb., o státních symbolech České republiky, malý státní znak tvoří červený štít, v němž je stříbrný dvouocasý lev ve skoku se zlatou korunou a zlatou zbrojí. Zákon č. 68/1990 Sb., o užívání státního znaku, státní vlajky a ostatních státních symbolů České republiky, platný a účinný v době vydání napadených daňových rozhodnutí, neobsahoval nic o používání jednobarevného otisku úředního razítka s malým státním znakem. Až v ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů, který nabyl účinnosti dnem 5. 10. 2001, je výslovně stanoveno, že otisk úředního razítka s malým státním znakem je jednobarevný.

Především je třeba vzít v úvahu smysl ustanovení daňového řádu o tom, že na rozhodnutí vydaném v daňovém řízení musí být mj. otisk úředního razítka se státním znakem. Smyslem je poskytnout i po formální stránce jistotu, že daňové rozhodnutí skutečně vydal kompetentní státní orgán. Z tohoto hlediska není rozhodné, že otisk úředního razítka

se státním znakem byl jednobarevný; ani žalobce nenamítá, že by rozhodnutí vydal státní orgán, který by k tomu neměl pravomoc. Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že chybějící náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost (neplatnost) pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní vztah respektovali (srov. č. 212/2004 Sb. NSS). Námitka žalobce, že jednobarevný otisk úředního razítka se státním znakem způsobuje neplatnost rozhodnutí, není tedy důvodná.

Pokud jde o námitku ad 2., nejde o to, že (a zda) žalobce měl v roce 1995 obchodní a provozní prostory na různých místech Prahy a do nich se musel dopravovat a vozit do nich zásoby. Podstata spočívá v tom, že žalobce ani u těchto cest neprokázal, že šlo o cesty ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jím předložený výkaz pracovních cest byl jednak neadresný, jednak paušalizovaný a nedokládá, zda jízdy vlastním motorovým vozidlem byly uskutečněny a zda měly vztah k podnikání žalobce.

Pokud jde o námitku ad 3., nebylo prokázáno, že zahraniční cesta pí. K. byla provedena v souvislosti s podnikáním žalobce. Námitky žalobce v kasační stížnosti nejsou důvodné; vypořádal se s nimi jak žalovaný, tak Městský soud v Praze a lze odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku.

Městský soud v Praze rozhodl ve věci v souladu se zákonem a kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému nevznikly náklady, které by přesáhly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně 1. září 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu