

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **MVDr. J. K.**, zastoupeného Mgr. Martinem Novotným, advokátem se sídlem v Praze 1, Jakubská 2, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 3. 2004, č. j. 10 Ca 4/2004 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 3. 2004, č. j. 10 Ca 4/2004 – 50, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 14. 11. 2003, č. j. 3952/110/2003, č. j. 8252/110/2003 a č. j. 8253/110/2003, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že existence zdanitelného výdaje vynaloženého na zprostředkovatelskou činnost stěžovatel prokazoval zprostředkovatelskou smlouvou včetně dodatku a účetními doklady. V průběhu daňové kontroly se vyjádřil, že zprostředkovatelská společnost jinou službu než dodavatele léků nezajistila. Podle potvrzení předloženého dodavatelem léků P., s. r. o. tato firma dodává stěžovateli léčiva od roku 1995, a protože je významným odběratelem je mu poskytována sleva. Na základě těchto důkazů krajský soud dovodil, že není prokázáno, že by nějaká služba

byla pro stěžovatele provedena a dodavatel léků pouze potvrdil existenci dlouhodobé spolupráce se stěžovatelem. Zprostředkovatel tak pro stěžovatele neopatřil žádnou zakázku, tvrdí-li se, že měl pouze nižší výdaje vynakládané na léčiva od konkrétních distributorů léků, což se mělo stát přičiněním zprostředkovatele. Bez vlivu není podle krajského soudu ani okolnost, že stěžovatel a zprostředkovatelská společnost jsou subjekty personálně propojené osobou stěžovatele a stěžovatel by na základě zprostředkovatelské smlouvy vlastně zajišťoval služby sám sobě. V této souvislosti se podle krajského soudu naskýtá otázka, zda takový úkon byl vůbec míněn vážně a je-li platný. K navrženému výslechu svědka krajský soud poukázal na skutečnost, že důkazní břemeno v daňovém řízení spočívá na daňovém subjektu a řízení před soudem není pokračováním řízení před finančními orgány. Provedení důkazu výslechem svědka nebylo v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení navrhováno a navíc za situace, kdy obchodní vztah mezi stěžovatelem a dodavatelem léků byl navázán téměř dva roky před prvním kontrolovaným zdaňovacím obdobím, nemohl by navržený důkaz nic změnit na tom, že obchodní vztahy mezi oběma subjekty vznikly v dřívější době a nebylo třeba je za přispění zprostředkovatele každoročně obnovovat. Při hodnocení investice vložené do rekonstrukce zemědělské usedlosti vycházel krajský soud v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z toho, že stěžovatel jako důkaz předložil osvědčení o své registraci samostatně hospodařícího rolníka, účetní doklady o nákupu několika kusů ovcí a krůt, potvrzení občana z roku 2001, že tento viděl volně pobíhat stěžovatelovy ovce a dále doložil, kolik kusů ovcí předal kafilerii. Jinou zemědělskou činnost stěžovatel neprokázal, přičemž ve své evidenci neměl ovce a krůty zaneseny a 8 hektarů své zemědělské půdy pronajímal. Místním šetřením bylo zjištěno, že na usedlosti stěžovatele se žádná zemědělská činnost neprovozuje a její obytná část slouží k pronajímání dceři a synovi stěžovatele a pro klienty cestovní kanceláře. Přitom zemědělskou výrobou se v rozhodném období rozuměla ve smyslu § 12 a zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, ve znění pozdějších předpisů, činnost za účelem získání trvalého zdroje příjmů. Při hodnocení důkazů bylo nutno podle krajského soudu vzít zřetel také k okolnosti, že poté, co byla rekonstrukce zemědělské usedlosti dokončena, není tento objekt pro zemědělskou výrobu vůbec používán a slouží výlučně k ubytování. Příjem ze zemědělské činnosti vykázal stěžovatel v roce 1997 v částce přesahující 2000 Kč, v roce 1998 žádný příjem a v roce 1999 v částce přesahující 3000 Kč. Při srovnání výše příjmů s výší nákladu vynaloženého na rekonstrukci pak vyplývá, že tento nepřinesl stěžovateli žádné zdanitelné příjmy. K námitce stěžovatele týkající se pochybení finančních orgánů v procesním postupu krajský soud uvedl, že vyhotovení zprávy o daňové kontrole a seznámení daňového subjektu s výsledky kontroly neznamená skončení daňového řízení, neboť toto je ve smyslu § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ukončeno až vydáním dodatečného platebního výměru svědčí-li výsledky daňové kontroly o tom, že základ daně a daň byly stanoven nesprávně. Nejsou-li učiněna žádná zjištění o nesprávném vyměření daně, končí daňová kontrola neformálně. Tím, že dodatečné platební výměry odvolací orgán zrušil, protože dospěl k závěru, že podmínky pro doměření daně za použití pomůcek nebyly dodrženy, postupoval v souladu s § 5 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků, neboť nemohl postupovat jinak. Zrušovací rozhodnutí odvolacího orgánu neznamenají pravomocné ukončení daňové kontroly, ale vytvářejí stav, kdy je daňová kontrola neuzavřena. Bylo-li se stěžovatelem po vydání zrušovacích rozhodnutí před správcem daně opakovaně jednáno o výsledcích daňové kontroly, neznamená to žádné opakování daňové kontroly, ale pouhé seznámení stěžovatele s výsledkem kontroly za situace, kdy bylo nezbytné daň doměřit nikoliv podle pomůcek, ale dokazováním. Takový postup

správce daně je zcela v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., tedy z důvodu, že při zjišťování skutkové podstaty, ze které správní orgán v rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a proto měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit, jakož i z důvodu, že posouzení právní otázky krajským soudem je nezákonné. Pokud jde o zprostředkovatelskou činnost poukázal stěžovatel na to, že sice před rokem 1997 obchodoval se společností P., s. r. o., ale jen sporadicky a za podstatně menší slevu. Slevu ve výši 12% obdržel až v roce 1997 právě za přičinění zprostředkovatele. Dále se stěžovatel pozastavil nad právním názorem krajského soudu, že měl zprostředkovatelskou činnost zajišťovat sám sobě, což je dovozováno z personálního propojení přes osobu stěžovatele. Podle názoru stěžovatele je uzavírání takových smluv naprosto běžné, smluvními stranami jsou v takových případech dva samostatné subjekty a není jakýkoliv důvod se domnívat, že by tyto smlouvy měly být neplatné. Zpochybnění poskytování zprostředkovatelské činnosti pokládá stěžovatel za neodůvodněné, zvlášť vzhledem k tomu, že tento obchodní vztah, a konkrétně tato transakce, v celkovém součtu vedla ke zvýšení základu daně stěžovatele i zprostředkovatele tím, že zprostředkovatel zahrnul vyfakturovanou provizi do zdanitelných výnosů ze své zprostředkovatelské činnosti a na straně stěžovatele snížení základu daně z titulu vyplacené provize tvořilo pouze polovinu úspory vzniklé z čerpání zprostředkovatelské slevy. K investicím vynaloženým na rekonstrukci zemědělské usedlosti odkázal stěžovatel na argumenty použité v žalobě a pouze akcentoval, že vzhledem ke specifičnosti daného oboru nelze obecně očekávat, že podnikatel – začínající samostatně hospodařící zemědělec – bude z této činnosti bezprostředně dosahovat příjmy převyšující výdaje. Provozování zemědělské výroby dokazoval stěžovatel doklady o nákupu 8 kusů plemenných ovcí a hejna krůt a dále doklady o likvidaci 30 kusů jatečních ovcí kafilérií. K těmto důkazům však správce daně nepřihlédl. Stěžovatel považuje za nepřijatelný postup správce daně, který poté, co byly finančním ředitelstvím zrušeny dodatečné platební výměry, znovu vykonal ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání výsledku již ukončené kontroly daně z příjmu fyzických osob, neprovedl další důkazy a na základě tohoto ústního jednání vydal další dodatečné platební výměry. I ustálená judikatura soudu zastává stejný názor jako stěžovatel. Odvolací orgán tím, že dodatečné platební výměry zrušil pravomocně ukončil daňovou kontrolu, správce daně tedy nebyl oprávněn bez vážných důvodů tutéž kontrolu provádět opakovaně ani činit jakákoli další rozhodnutí v téže věci. Ostatně správce daně daňovou kontrolu ani neopakoval, neboť pouze vykonal ústní jednání ve kterém znovu projednal zprávu o daňové kontrole, která byla podkladem pro zrušené dodatečné platební výměry. Správce daně dokonce revidoval svůj závěr ze zprávy o kontrole, že není možné vyměřit daňovou povinnost na základě dokazování, ale je nutné ji stanovit za použití pomůcek, když po opakovaném projednání téže zprávy doměřil daň na základě dokazování. Podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nemůže odvolací orgán napadené rozhodnutí zrušit a vrátit zpět správci daně k řízení a pokud tak učinil a současně vydal závazné pokyny k dalšímu vedení řízení došlo k porušení zásady obsažené v čl. 2 odst. 3 Ústavy a současně zásady zákonnosti podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nezákonný a navrhl, aby byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že rozhodnutími o odvolání byly zrušeny dodatečné platební výměry z důvodu nesprávného postupu správce

daně při doměření daně podle pomůcek. Správce daně použil tento způsob stanovení základu daně a daně za situace, kdy měl k dispozici dostatek důkazních prostředků, podle kterých bylo možné základ daně a daň stanovit. Po vydání rozhodnutí o odvolání nebylo vyměřovací řízení ukončeno. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry byly zrušeny pro nesprávný způsob vyměření daně a současně k vyměření daně za zdaňovací období bylo zajištěno množství důkazů, byl finanční úřad povinen zhodnotit je a výslednou daň dodatečně vyměřit platebními výměry. Správce daně tedy pokračoval ve vyměřovacím řízení, avšak neprováděl opakovaně tutéž daňovou kontrolu jak tvrdí stěžovatel. Důvody, pro které shledal odvolací orgán způsob stanovení daně nesprávným, sdělil spolu s doporučeným dalším postupem správci daně v dopise připojeném k rozhodnutí o odvolání. Tento dopis není právním úkonem a proto finanční ředitelství nesouhlasí s názorem, že se jedná o zastření skutečného obsahu stavem formálně právním. Proto finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Námitky stěžovatele uplatněné ve vztahu k neuznání jím uplatněných výdajů v souvislosti se zprostředkovatelskou a zemědělskou činností neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněné.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zákona se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Ze znění citovaného ustanovení tedy vyplývá, že daňovým výdajem není každý výdaj vynaložený daňovým subjektem, ale pouze takový, který byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňově uznatelnými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou tak pouze výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným výnosům a pro které tedy platí princip věcné shody, jak vyplývá z ustanovení § 23 odst. 1 citovaného zákona vymezujícího základ daně. Prokázat výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinností daňového subjektu. Pouhé tvrzení daňového subjektu, že se o takové výdaje jedná, k daňové uznatelnosti nestačí. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů a zda se tedy jedná o daňově uznatelný výdaj, musí správce daně zhodnotit všechny důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. V dané věci důvodem, proč stěžovatelem uplatněné výdaje nejsou daňově uznatelné, je skutečnost, že neprokázal, že předmětné činnosti, tj. zprostředkovatelská a zemědělská, byly realizovány. Stěžovatelem předložené důkazy nejsou dostačující, jak důvodně dovodilo finanční ředitelství i krajský soud.

Při provádění dokazování správce daně v souladu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, neboť i bez návrhu stěžovatele prováděl důkazy. Podle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Českých Budějovicích byla

dne 31. 8. 1995 zapsána O. s., s. r. o., jejímiž společníky i jednateli byl stěžovatel a MVDr. M. K. Krátce nato stěžovatel uzavřel s touto firmou dne 30. 9. 1995 zprostředkovatelskou smlouvu ve znění dodatku ze dne 20. 10. 1995, na základě níž se zprostředkovatel zavázal získávat nejvýhodnější dodavatele léčiv a biopreparátů, zajišťovat nejvýhodnější dodavatele zdravotnického materiálu a zařízení, dovoz léků a materiálu od dodavatelů v neodkladných případech, získávat klienty pro veterinární činnost, zákazníky na ubytování, zajišťovat služby pro ubytované zákazníky a další potřebné služby, a to ve vztahu k zajištění dodavatele zdravotnických pomůcek a léčiv pro výkon veterinární činnosti za podmínek vymezených v dodatku. Stěžovatel ve své výpovědi dne 16. 8. 2001 uvedl, že zprostředkovatel pro něj zprostředkoval se slevou léky od firmy P., s. r. o., přičemž ani jiná činnost zprostředkovatele prokázána nebyla, a firma P., s. r. o. potvrdila, že se stěžovatelem obchoduje od r. 1995 a vzhledem k tomu, že patří dlouhodobě mezi významné zákazníky, je mu od r. 1996 poskytována sleva. Jestliže obchodní vztah mezi stěžovatelem a dodavatelem P., s. r. o. byl navázán v r. 1995 a žádnou jinou zprostředkovatelskou činnost ve zdaňovacích obdobích r. 1997 až 1999 zprostředkovatel nevyvíjel, lze za této důkazní situace dovodit, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že předmětné výdaje byly skutečně v uvedených zdaňovacích obdobích vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Skutečnost, že zprostředkovatel zahrnul vyfakturovanou provizi ze své zprostředkovatelské činnosti do zdanitelných výnosů sama o sobě neprokazuje, že skutečně vyvíjel činnost, k níž se zavázal ve zprostředkovatelské smlouvě. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se stěžovatel v kasační stížnost nedůvodně pozastavuje nad právním názorem krajského soudu, že měl zprostředkovatelskou činnost zajišťovat sám sobě, což je dovozováno z personálního propojení přes osobu stěžovatele, neboť tento závěr se logicky nabízí, když společníkem a jednatelem zprostředkovatelské firmy byl pouze stěžovatel se svým synem. Nadbytečně sice položil v této souvislosti krajský soud otázku platnosti takové smlouvy, ale žádné právní závěry v tomto směru neučinil.

Rovněž tak neuznání výdaje na rekonstrukci zemědělské usedlosti je v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto směru se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje se závěrem jak krajského soudu, tak i finančního ředitelství. Nebylo prokázáno, že by zemědělská usedlost, která byla vysokým nákladem rekonstruována, jakkoliv sloužila zemědělské výrobě, protože jednak pozemky k ní patřící stěžovatel pronajal, obytnou část využíval k rekreaci jak svých dětí, tak i jiných osob prostřednictvím cestovní kanceláře a chov několika kusů ovcí a krůt lze ztěží charakterizovat jako činnost ve smyslu § 12 a zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, ve znění pozdějších předpisů. Podle citovaného ustanovení se totiž ve zdaňovacích obdobích zemědělskou výrobou rozuměla činnost spočívající v provozování zemědělské výroby včetně hospodaření v lesích a na vodních plochách vykonávané fyzickou osobou, která osobně nebo pomocí jiných osob vyrábí výrobky zemědělské výroby za účelem získání trvalého zdroje příjmů, zejména jejich prodejem, popřípadě provádí úpravu nebo jiné zpracování své zemědělské produkce; pokud je třeba k této činnosti souhlasu podle zvláštních předpisů, jen s tímto souhlasem, nebo poskytuje příležitostně práce nebo výkony v souvislosti se zemědělskou výrobou, při nichž využívá prostředků a zařízení sloužících zemědělské výrobě, zpravidla v době, kdy nejsou pro tuto výrobu plně využívány, nebo dobývá nevyhrazené nerosty, tj. činnost za účelem získání trvalého zdroje příjmů.

Zčásti důvodnou je však poslední námitka uplatněná v kasační stížnosti týkající se posouzení okamžiku ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola je souborem úkonů správce daně v rámci daňového řízení s cílem zjistit či prověřit okolnosti rozhodné

pro správně stanovení daňového základu a daně. Relevantní zjištění, která z kontroly vyplynula, jsou obsažena ve zprávě o daňové kontrole a jejím sepsáním, projednáním a podepsáním je daňová kontrola ukončena. Zpráva o daňové kontrole, podle výsledků učiněných zjištění, je pouze podkladem pro vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Tento závěr byl již vyjádřen jak v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, tak i nálezech Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02 a ze dne 13. 5. 2003 sp. zn. II. ÚS 334/02. Postup správce daně, který poté, co byly finančním ředitelstvím zrušeny dodatečné platební výměry, znovu projednal výsledky ukončené daňové kontroly, sice neměl opodstatnění, ale nejednalo se o vadu, která moha mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatele označuje tento postup za nepřijatelný a odvolává se na ustálenou judikaturu soud, ale tento obecný odkaz nijak nekonkretizuje. Protože daňová kontrola byla již před vydáním dodatečných platebních výměrů ukončena, nemohl, jak namítá stěžovatel, odvolací orgán tím, že tyto výměry zrušil, pravomocně ukončit daňovou kontrolu. Protože odvolací orgán v souladu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků napadené dodatečné platební výměry pouze zrušil, nedošlo k porušení zásady obsažené v čl. 2 odst. 3 Ústavy a zásady zákonnosti podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. K dalším námitkám stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za dostačující pouze poukázat jednak na to, že v argumentaci stěžovatele je určitý logický rozpor, když např. vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že daňová kontrola je ukončena až vydáním dodatečných platebních výměrů, a nikoli projednáním zprávy o daňové kontrole a následně tvrdil, že odvolací orgán tím, že dodatečné platební výměry zrušil pravomocně ukončil daňovou kontrolu, a jednak na to, že po zrušení dodatečných platebních výměrů, jimiž byla stanovena daň podle pomůcek, byla daň stanovena dokazováním, a tím byl stěžovateli poskytnut mnohem širší prostor pro uplatňování jeho práv, např. mohl v odvolacím řízení předkládat další důkazy apod.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 25. března 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu