



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízдила a JUDr. Brigity Chrástilové v právní věci **žalobkyně: H. I.**, zastoupena Mgr. Petrem Saskou, advokátem, se sídlem Mírové nám. 207/34, Ústí nad Labem, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2004, č. j. 15 Ca 147/2002 - 18,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyni **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

Finanční úřad v Ústí nad Labem na základě zprávy o výsledku kontroly zdaňování příjmů daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti předepsal žalobkyni k přímému placení platebním výměrem č. j. 114439/01/214911/0658 ze dne 14. 5. 2001, za zdaňovací období roku 1999 daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti částku 26 835 Kč, a to z důvodu porušení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ze strany žalobkyně jako plátce daně nebylo při zdanění příjmů a poskytování nezdanitelných částek ze základu daně u jednotlivých zaměstnanců uvedených ve zprávě z kontroly postupováno v souladu s § 38h, § 38l a § 15 citovaného zákona.

Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně prostřednictvím svého zástupce odvolání, o němž rozhodl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 12. 3. 2002, č. j. 13787/110/2002, tak, že je zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, neboť se domnívala, že bylo, stejně jako rozhodnutí správního orgánu I. stupně, vydáno v rozporu se zákonem a ona jím byla zkrácena na svých právech. Nezákonost rozhodnutí spatřovala v tom, že stěžovatel jako správce daně nezjistil spolehlivě skutečný stav věci, přičemž při hodnocení důkazů užil proti zájmům žalobkyně volné úvahy způsobem hraničícím s libovůlí. Stěžovatel diskvalifikoval na základě takové volné úvahy doklad žalobkyně předložený při daňové kontrole bez toho, aby přihlédl ke všem okolnostem. Při kontrole vyžadoval bez náležité opory v zákoně předložení „prohlášení k dani“ v podobě, která není závazná. Při rozhodování se též opřel o prohlášení účastníka, které bylo vydáno v neznalosti věci a v omylu vyvolaném správcem daně, který požadoval příslušný formulář Ministerstva financí. Skutečnost, že žalobkyně předložila správci daně předmětná prohlášení podepsaná s datem 3. 1. 1999, k němuž ještě tyto formuláře neexistovaly, není důkazem toho, že jednotliví zaměstnanci žalobkyně své nároky na uplatnění nezdanitelných částek neuplatnili řádně a včas. Toto musí být předmětem dokazování, přičemž žalobkyně již dne 8. 3. 2001 navrhovala k prokázání této skutečnosti provedení důkazu svědeckými výpověďmi zaměstnanců, avšak správní orgán důkazy neprovedl, ani se jinak s námitkami žalobkyně nevypořádal, a bez dalšího rozhodl vydáním napadeného platebního výměru. Tento jeho závěr odporuje zákonu a znemožňuje užití § 35 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle něhož, dojde-li ke ztrátě nebo zničení některého účetního dokladu, je podle zákona nezbytné provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví, tedy například nahrazením takového dokladu. Žalovaná setrvala na svém tvrzení, že její zaměstnankyně řádně a v souladu se zákonem uplatnily své nároky na odpočet částky k dani z příjmů ze závislé činnosti, a to včasným podáním podepsaného prohlášení. Žalobkyně jako plátce daně tedy postupovala podle zákona. Pokud správce daně pojal podezření, že tomu tak nebylo, byl povinen dbát, aby tyto skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji a nemohl důkaz žalobkyniní navrhovaný neprovést. Závěrem žalobkyně navrhla zrušení obou správních rozhodnutí a vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení.

Rozsudkem blíže označeným v záhlaví krajský soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměr zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění zejména uvedl, že správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty, kterými mají být prokázány skutečnosti, jež jsou pro posouzení předmětné věci nerozhodné nebo právně nevýznamné. Naproti tomu, pokud rozhoduje správní orgán v neprospěch daňového subjektu, jelikož tento neprokázal svá tvrzení, pak při tomto závěru je nezbytné, aby správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz navržený daňovým subjektem není třeba provést jen za předpokladu, že jeho prostřednictvím nemohou být nepochybně rozhodné skutečnosti prokázány. Taktéž správní orgán nemůže odmítnout provedení důkazu s odůvodněním, že od navrhovaného důkazu nelze očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti. Po posouzení všech listinných důkazů obsažených ve správním spise a po právním posouzení dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný i správce daně nesprávně předem hodnotil výpovědi žalobkyniných zaměstnankyň, a to s odůvodněním, že nemohou vyvrátit fakt, že zákonná podmínka pro účinné uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně nebyla splněna, jelikož použitý formulář v té době neexistoval. Stěžovatel i správce daně se měli zabývat tvrzením žalobkyně, že prohlášení k dani byla učiněna řádně a včas, včetně argumentace, že původní prohlášení byla pravděpodobně ztracena, a proto byla učiněna následně s antidatací. Při tom je zřejmé, že právě zaměstnankyně žalobkyně, jako poplatnice, které činí předmětná prohlášení k dani, mohou svojí svědeckou výpovědí vyjasnit situaci ohledně uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně. Stěžovatel i správce daně tak rozhodli v neprospěch žalobkyně, přičemž jí neumožnili prokázat své tvrzení ohledně

včasného a řádného uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně, včetně tvrzené rekonstrukce předmětných prohlášení. To v konečném důsledku pro žalobkyni znamenalo neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž tento důsledek může nastat jedině tehdy, pokud správní orgán provede řádně a úplně navržené důkazy, jejichž prostřednictvím mohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Proto soud obě správní rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Konkrétně uvádí, že v daném případě navrhované svědecké výpovědi zaměstnankyň žalobkyně nemohou být důkazem, kterým mohou být prokázány právně relevantní skutečnosti. Tyto by sice mohly potvrdit skutečnost, že před lety podepsaly zaměstnankyně jakási prohlášení, avšak nijak nemohou vyvrátit zjištění správce daně, že v době, kdy prováděl kontrolu plnění daňových povinností u žalobkyně, taková prohlášení předložena nebyla. V důsledku toho leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, a proto došlo k neprokázání tvrzených skutečností a následnému zvýšení daňové povinnosti o odpovídající částku. V dalším stěžovatel rozvádí právní názor soudu v tom smyslu, že na jeho základě by mohl daňový subjekt nahradit svědeckou výpovědí třetích osob, např. účetnictví utopené při povodních, a správce daně by musel takový důkaz bez dalšího považovat za dostatečný. Stěžovatel rovněž zdůrazňuje zásadu písemnosti a neveřejnosti daňového řízení. Rekonstrukce příslušných podkladů podle zákona o účetnictví není v daném případě možná, neboť prohlášení není účetním dokladem a jeho existenci předpokládá pouze zákon o daních z příjmů. Na pravdě se nezakládá ani tvrzení krajského soudu, že se správce daně nevypořádal s návrhem svědeckých výpovědí v podání ze dne 8. 3. 2001. S uvedenou námitkou se vypořádal již stěžovatel v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně nikdy netvrdila a ani nepředložila prohlášení vedená jinak než na předepsaných tiskopisech a naopak původně tvrdila, že nebyla vedena vůbec. Dle stěžovatelova názoru tak krajský soud šel ve svém rozsudku nad rámec vznesených námitek. Vzhledem k těmto skutečnostem navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a kasační stížnost je tak podána osobou oprávněnou. Za stěžovatele v řízení jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána do dvou týdnů od doručení rozsudku krajského soudu a byla tedy podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel kasační stížností míří na kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud shledává kasační stížnost přípustnou.

Nejvyšší správní soud po zjištění, že kasační stížnost je podána včas a že je přípustná, přezkoumal napadený rozsudek včetně řízení, které mu předcházelo, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Při tom neshledal vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Důvod kasační stížnosti obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky může přitom spočívat v aplikaci nesprávného ustanovení právního předpisu na daný skutkový stav nebo sice v aplikaci správného ustanovení právního předpisu, avšak nesprávně interpretovaného. V nyní posuzovaném případě je předmětem sporu

posouzení právní otázky, zda výpovědi zaměstnankyní žalobkyně, jako poplatnic daně z příjmů ze závislé činnosti, mohly být relevantním důkazem ve smyslu § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl (k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS).

S ohledem na výše uvedené je pro posouzení projednávaného případu podstatné, že stěžovatel neakceptoval návrh zástupce žalobkyně provést svědecké výpovědi zaměstnankyň, neboť tyto by nezměnily nic na skutečnosti, že plátce daně nemohl mít v době, kdy zúčtoval mzdy za příslušné zdaňovací období, prohlášení k dani k dispozici, jelikož v té době použitý formulář neexistoval. Zástupce žalobkyně však v odvolání navrhol provedení důkazů za účelem prokázání skutečnosti, že k uplatnění nezdánitelných částí daně z příjmů došlo po právu, přičemž toto nijak blíže nekonkretizoval. Jestliže tedy stěžovatel zúžil možné závěry svědeckých výpovědí toliko na objektivně nemožné potvrzení existence předložených formulářů a apriori vyloučil jakékoli další závěry směřující k objektivnímu zjištění, zda a případně kdy a jak byly nezdánitelné části základu daně uplatněny, postupoval v rozporu s § 31 zákona o správě daní a poplatků. Nepřípadnou je tedy stěžovatelova námitka, že tyto svědecké výpovědi by nemohly prokázat existenci předmětných prohlášení v době kontroly prováděné správcem daně, protože za tímto účelem nebyly ani navrhovány zástupcem žalobkyně. Jestliže tedy je svědecká výpověď zákonem dána jako jeden z důkazních prostředků (a to nikolivěk nižší důkazní síly ve vztahu k jiným důkazním prostředkům), pak bylo na místě důkazy formou svědeckých výpovědí provést a následně tyto důkazy v souvislosti s jinými hodnotit. Krajský soud tedy neuložil stěžovateli povinnost přiznat svědeckým výpovědím váhu důkazu písemného (a tím ad absurdum dovedeno nahradit jakékoli písemné důkazy), ale uložil mu, aby takové důkazy vůbec provedl a zabýval se jejich obsahem. Z dikce § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že jednotlivé druhy důkazních prostředků jsou si obecně rovny a správce daně musí vždy hodnotit jejich věrohodnost zvlášť v každém jednotlivém případě, vždy s ohledem

na konkrétní okolnosti daného případu. Lze tedy uzavřít, že krajský soud věc správně po právní stránce posoudil a pochybení se nedopustil ani při interpretaci. Na výše uvedeném pak nic nemění ani nesprávné uvedení § 35 odst. 6 zákona o správně dani a poplatků v odůvodnění rozsudku krajského soudu v souvislosti s žalobkyní tvrzenou rekonstrukcí účetnictví. Kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou.

Stěžovatel dále uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Konkrétně uvedl, že soud ve svém rozsudku šel v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. nad rámec vznesených žalobních námitek, protože se vyjadřoval k dosud nikdy nepředloženým ani netvrzeným prohlášením na jiných než předepsaných tiskopisech. Jelikož se tato námitka neobjevila v řízení před daňovými orgány, nemohl k ní přihlídnout ani s ohledem na § 75 odst. 1 téhož zákona.

K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že pod bodem III. je v žalobě proti stěžovatelově rozhodnutí podrobně rozvedeno, proč dle žalobkynina názoru stěžovatel pochybil, když nepřipustil důkaz formou svědeckých výpovědí zaměstnankyň. Jestliže tedy krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatuje, že stěžovatel žalobkyni neumožnil prokázat její tvrzení ohledně včasného a řádného uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně, včetně tvrzené rekonstrukce předmětných prohlášení, pak tímto závěrem nevybočuje z mezí žalobních bodů ani neříká, že předmětná prohlášení existovala a mohla být „rekonstruována“, ale toliko konstatuje, že bylo na místě dát prostor žalobkyni, aby svá tvrzení tímto způsobem prokázala. Jelikož krajský soud shledal stěžovatelovo procesní pochybení ohledně rozsahu dokazování, nemohl se tím dostat do rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť tento toliko zakotvuje pevný časový bod, k němuž je správní rozhodnutí soudem přezkoumáváno. Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem bylo nesrozumitelné či trpělo nedostatkem důvodů rozhodnutí. Ani tato stěžovatelova námitka tedy není důvodná.

Nejvyšší správní soud tak vzhledem k výše uvedenému shledal, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně žádné náklady neuplatňovala a Nejvyšší správní soud ani žádné jí vzniklé náklady ze spisu nezjistil, proto bylo rozhodnuto tak, že žalobkyni se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu