ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: M. P., zastoupeného JUDr. Tomešem Vytiskou, advokátem se sídlem v Jindřichově Hradci, Masarykovo nám. 1/II., proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2004, čj. 506/110/2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2004, čj. 10 Ca 149/2004 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 29. 6. 2004, čj. 506/110/2004, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 22. 9. 2003, č. 1030000377, čj. 61002/03/086910, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 69088 Kč.

Žalobce se žalobou ze dne 18. 8. 2004, podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnil tím, že nesouhlasí s odůvodněním žalovaného pro nepřezkoumatelnost a podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí. Finanční úřad v Jindřichově Hradci vydal dodatečný platební výměr pouze na základě tvrzení E. V., jehož pravdivost správce daně nijak neověřoval a ani neumožnil žalobci, aby mohl být účasten při její výpovědi a klást jí otázky. Žalobce proto jako důkaz navrhl svědeckou výpověď E. V.. Finanční úřad ani žalovaný na tento

návrh na doplnění dokazování nijak nereagovali. Žalobce v tomto ohledu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 39/2003 (správně má být uvedeno judikát č. 39 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit číslo 1/2003), z něhož vyplývá, že rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provede navržené důkazy. Důkaz, jenž 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, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost důkazů, aniž je vůbec provedl. V dané věci je výslech E. V. jako svědkyně a posouzení jeho pravdivosti za situace zjevného zainteresování této osoby na výsledku řízení zásadním důkazem pro rozhodnutí ve věci. Dále žalobce namítl, že žalovaný v odvolání nevyvrátil jeho argumentaci v tom směru, že při ukončení činnosti sdružení došlo k vrácení vkladů jednotlivým společníkům (které jsou daňově neutrální) a E. V. se rozhodla odprodat jak zásoby sdružení, tak své, což se jí podařilo a na takto odprodané zásoby vydala pouze jednu fakturu, z níž je nesprávně dovozována daňová povinnost žalobce. E. V. na tento údajný příjem sdružení ostatní účastníky sdružení zákonným způsobem neupozornila a veškeré finanční prostředky si ponechala. Správce daně tedy doměřil žalobci daň z příjmu, který tento ve skutečnosti nezískal, neboť ho získal jiný subjekt, který tuto skutečnost nepopírá. Žalovaný se tedy v rozhodnutí nevypořádal se všemi v odvolání uvedenými námitkami. Z těchto důvodů žalobce žádal, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 11. 2004, čj. 10 Ca 149/2004 - 23. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Nelze přisvědčit žalobci, že správce daně vydal dodatečný platební výměr pouze na základě neověřeného tvrzení E. V., neboť to nevyplývá ani z informace Finančního úřadu pro Prahu 4, na základě které byla zahájena u žalobce a jeho manželky daňová kontrola, ani ze zprávy o daňové kontrole u žalobce a ani z tam uvedených důkazů. Ze zprávy o daňové kontrole naopak vyplývá, že důkazem byly správcem daně osvědčené důkazní prostředky specifikované v rozhodnutí. Správce daně ani prostřednictvím dožádaného správce daně E. V. nevyslýchal, tedy nemohl ani žalobci umožnit zúčastnit se její výpovědi a klást jí otázky ve smyslu § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Důvody nevyslechnutí E. V. správcem daně jsou uvedeny v odůvodnění jeho rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dalších a jednoznačných přímých důkazů. Navrhovaný výslech správce daně i žalovaný považovali za nadbytečný. V souladu s ustanovením § 31 odst. 1 a 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu správce daně není vázán všemi návrhy důkazních prostředků, nemusí je provádět, pokud tento postup má oporu ve zjištěném skutkovém stavu. V daném případě bylo na základě objektivních listinných důkazů zjištěno, že žalobce, stejně jako E. V., nezahrnul do svých příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů podíl z příjmů dosažených sdružením, jehož byl členem, pak bylo nadbytečné k této otázce vyslýchat E. V., neboť její případná výpověď na případném skutkovém zjištění nemůže nic změnit. Z tohoto důvodu není případný ani odkaz žalobce na judikát č. 39 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sešit číslo 1/2003, neboť tam daňovým subjektem navrhovaný důkaz byl správcem daně odmítnut nikoliv proto, že by jeho

prostřednictvím nepochybně nemohly být pro věc rozhodné skutečnosti prokázány, ale pro to, že správce daně s odkazem na personální a majetkovou propojenost daňového subjektu s navrhovanými svědky předem hodnotil pravdivost a věrohodnost navrhovaného důkazu. Rovněž pak nebylo prokázáno tvrzení žalobce, že spornou fakturou odprodala E. V. jak zásoby sdružení, tak zásoby své, neboť specifikace vložených a zmíněnou fakturou odprodaných zásob nebyla doložena. Žalobce tak v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu neunesl důkazní břemeno. V souladu s ustanovením § 7 a § 12 zákona o daních z příjmů měl žalobce do svých příjmů zahrnout i podíl z částečných úhrad, které za sdružení v roce 1999 převzala vedením účetnictví pověřená E. V.. Do 31. 10. 1998 nebyla předmětná faktura se splatností dne 31. 10. 1998 plně uhrazena, proto nebylo možné uzavřít účetnictví a ukončit činnost sdružení v termínu sjednaném ve smlouvě. Bez vlivu na výše uvedené je objektivními důkazy neprokazována skutečnost, že si příjmy nabyté z titulu úhrady dotčené faktury ponechala E. V., neboť rozhodné je zjištění, že se jednalo o příjem sdružení, který jeho účastníci zdaňují podle § 7 a 12 zákona o daních z příjmů.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b), z obsahu kasační stížnosti však vyplývá, že správně má být uveden důvod pod písm. b) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytýká nesprávný postup spočívající v hodnocení navrženého důkazu svědeckou výpovědí E. V. jakožto důkazu, jenž je nadbytečný. Uvedl, že z nálezu Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 vyplývá, že daňový subjekt není povinen dokazovat skutečnosti ve vztahu k jinému daňovému subjektu, takové dokazování musí provést správce daně. Postupují-li správní orgány jiným způsobem, dochází k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu, neboť takový postup nemůže vést k rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. Stěžovatel opětovně odkázal i na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 39/2003. Domnívá se, že správce daně vůči němu postupoval právě způsobem, který mají na mysli zmíněná rozhodnutí. Stěžovatel totiž neměl k dispozici účetnictví bývalého sdružení, které již zaniklo, a jeho údajná daňová povinnost vznikla pouze na základě faktury, kterou samostatně a nesprávně vydala bývalá účastnice sdružení – paní E. V. (prodávaly se jednak zásoby sdružení a jednak i její zásoby, které do sdružení vložila); domnívá se tedy, že tak E. V. jednala s úmyslem přenést svou daňovou povinnost na jiný subjekt – v tomto případě na stěžovatele. Tento jeho závěr má prokazovat i skutečnost, že si E. V. veškeré finanční prostředky ponechala. Nesouhlasí tedy se závěrem žalovaného a krajského soudu, že se za této situace jednalo o nadbytečný důkaz z důvodu, že sama E. V. nezahrnula podíl z příjmů sdružení do svého účetnictví. Tímto postupem dochází k hodnocení pravdivosti a věrohodnosti navrženého důkazu a krajský soud se tak zcela nekriticky ztotožnil s postupem žalovaného. Stěžovatelem navržený důkaz je zásadní z těchto důvodů: E. V. je osobou pověřenou vedením účetnictví sdružení a jen ona může vysvětlit, jak celá transakce proběhla; kontrola u stěžovatele vznikla na základě kontroly u E. V. a následné informace finančního úřadu pro Prahu 4, jejíž obsah žalobci není znám a neměl ani možnost zjistit obsah a závěry této informace; krajský soud sám uvedl, že tím, že nebyla předmětná faktura uhrazena, nebylo

možné uzavřít účetnictví sdružení, což stěžovatele vede k závěru, že tím spíš je nutné provést výslech osoby pověřené vedením účetnictví.

Žalovaný uvedl, že stejné námitky žalobkyně byly již obsahem odvolání i žaloby, proto současně odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z daňového spisu vyplývá, že podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru není výpověď paní V.. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že do stěžovatelových příjmů měla být zahrnuta ještě částka 215.926 Kč z činnosti sdružení. Tuto částku tvoří 180.000 Kč jako podíl na příjmu ve výši 400.000 Kč od společnosti D., spol. s r.o. za zboží dle faktury č. 898 ze dne 26. 10. 1998 a dále 35.926 Kč, tj. podíl z částky 79.835,90 Kč, která byla rovněž částečnou úhradou uvedené faktury. Tyto příjmy stěžovatel obdržel v roce 1999 a měly být zahrnuty do příjmů tohoto roku. Z důkazních prostředků vyplývá, že se jednalo o příjmy ze společného podnikání, které nebyly zdaněny, nikoliv o příjem za odprodání zásob, jak tvrdí stěžovatel. Dále vyjmenoval důkazní prostředky, jež měl k dispozici, které považuje za dostatečné pro správné a úplné stanovení základu daně a daně z příjmu fyzických osob. Provedení navrhovaného výslechu paní Večeřové hodnotil tedy správce daně jako nadbytečné. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně pro zjištění skutkového stavu věci vycházel z následujících dokladů: daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, smlouva o sdružení ke společné podnikatelské činnosti ze dne 1. 1. 1997, dohoda o ukončení sdružení ze dne 5. 10. 1998, oznámení Ing. Z. Z. ze dne 22. 3. 1999, peněžní deník sdružení uzavřeného na základě smlouvy ze dne 1. 1. 1997 za rok 1998, faktura vydaná sdružením V. P. č. 898 ze dne 26. 10. 1998, hotovostní příjmový doklad na 400.000 Kč ze dne 31. 5. 1999, hotovostní příjmový doklad na 100.000 Kč ze dne 26. 10. 1998 a ústřižek poštovní poukázky podací č. 236432567 ze dne 14. 5. 1999 na 79.835 Kč. Správní orgán rovněž prokázal, že k ukončení činnosti sdružení V. P. došlo až 31. 10. 1999.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání stěžovatelových námitek a konstatuje, že výkladem ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze dospět k závěru, že správce daně není povinen provést každý navržený důkaz, jestliže dosavadní důkazy vedly ke spolehlivému zjištění skutkového stavu, resp. skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. V tomto případě z provedených důkazů bylo zjištěno, že předmětná faktura byla vystavena za sdružení V. P. a že dle textu faktury se jednalo o prodej zboží. V důsledku neuhrazení této faktury odběratelem nemohlo dojít k ukončení činnosti sdružení v předpokládaném termínu, o čemž byli účastníci sdružení vyrozuměni. Účastníci sdružení nezahrnuli tento příjem do svých zdanitelných příjmů jako příjem ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud má za prokázané, že stěžovatel byl o existenci faktury předmětného sdružení č. 898 informován, neboť dne

22. 3. 1999 mu Ing. Z. zaslal oznámení, že v důsledku neuhrazení faktury č. 898 vystavené dne 26. 10. 1998 nebylo možné provést vyúčtování ukončení sdružení V. P. v termínu uvedeném v dohodě o ukončení činnosti sdružení ze dne 5. 10. 1998, tedy k datu 31. 3. 1999. Stěžovateli tak muselo, resp. mělo, být patrné, že bude-li úhrada faktury vystavené sdružením provedena, bude se jednat o příjmy sdružení, tedy příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které bude nutné ve smyslu § 12 citovaného zákona rozdělit mezi poplatníky dle podílů uvedených ve smlouvě sdružení. Pro případ, že by předmětná faktura neodrážela skutečnost, že jde o prodej zásob sdružení, měl dostatečný prostor k zjednání nápravy (daňová kontrola byla zahájena až dne 9. 7. 2003). V této souvislosti lze poznamenat, že zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v ustanovení § 837 zakotvuje významné právo účastníka sdružení: „Každý účastník, i když nevykonává správu, má právo přesvědčit se o hospodářském stavu sdružení. Ustanovení smlouvy tomu odporující jsou neplatná.“ Ustanovení smlouvy o sdružení ze dne 5. 10. 1998 tomuto ustanovení nijak neodporovala. Stěžovatel měl možnost přesvědčit se o charakteru předmětné faktury a tam fakturovaných částek. Stěžovatel neprokázal, že předmětnou fakturou odprodala E. V. jak zásoby sdružení, tak zásoby své, neboť nepředložil specifikaci zásob vložených E. V., které měly být danou fakturou prodány. E. V. se dle smlouvy o sdružení ke společné podnikatelské činnosti uzavřené dne 1. 1. 1997 zavázala poskytnout zařízení a zásoby určené provozovny, jež výslovně dle smlouvy měly být specifikovány v příloze č. 1 smlouvy. Specifikace těchto zásob tak musela být všem účastníkům sdružení k dispozici, neboť byla nedílnou součástí smlouvy. Z dohody o ukončení činnosti ze dne 5. 10. 1998 vyplývá, že se účastníci sdružení výslovně dohodli, že zásoby sdružení budou (bez výjimky) odprodány a z výtěžku vráceny vklady (čl. II dohody); tomuto ujednání odpovídá i předmětná faktura č. 898. Na posouzení daného stavu nemá vliv ani to, zda E. V. podíly z tržby za fakturované zboží ostatním účastníkům sdružení vyplatila či nikoliv; za daného stavu se nepochybně jednalo o příjem sdružení a vzájemné vypořádání tohoto příjmu mezi jednotlivými účastníky sdružení není pro stanovení daňové povinnosti poplatníků rozhodující. Rozhodování o stavu vzájemného vypořádání účastníků sdružení či o případném zneužití pravomoci k správě majetku sdružení a vedení účetnictví, jímž by mohla být jiným účastníkům sdružení způsobena škoda, správci daně a soudům rozhodujícím ve správním soudnictví nepřísluší.

Stěžovatel se v tak v podstatě dovolává toho, že účetnictví sdružení, jehož byl účastníkem, nezobrazovalo věrně skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Takový stav účetnictví však výslovně odporuje ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění tehdy platných předpisů. Stěžovatel se tak dovolává odstranění negativních následků protiprávního stavu, na jehož vyvolání se sám podílel přinejmenším svou nečinností. Jestliže sporná faktura nezachycovala skutečný průběh obchodního případu, což však neodpovídá shora uvedeným skutečnostem, měl požadovat zjednání nápravy v rámci sdružení či se ho případně domáhat soudní cestou. Argument stěžovatele, že daná faktura nebyla věrným odrazem obchodního případu, předestřený správci daně po zahájení daňové kontroly v roce 2003 za situace, kdy správce daně shromáždil průkazné doklady k průběhu obchodního případu, jež odpovídají účetnictví, nemohl v daňovém řízení obstát, a proto se navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí E. V. jeví pro skutkový základ věci nadbytečným. Pokud daňový subjekt uskuteční obchodní případ jiným způsobem, než jak si smluvně sjednal, aniž by smluvní strany v tomto směru

smluvní závazky uvedly do souladu se stavem faktickým, vystavuje se tak riziku, že v následném daňovém řízení neunese důkazní břemeno.

Odkaz na rozhodnutí č. 39 2003 Sb. NSS se v daném případě jeví nepřípadným, neboť správce daně se tímto postupem nedopustil hodnocení pravdivosti a věrohodnosti navrženého důkazu. Obdobně i odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, který reagoval na situaci, kdy správní orgán tvrdí, že daňový subjekt jakožto odběratel uskutečnění zdanitelného plnění účetně simuloval, když dospěl k závěru, že již nákup zboží dodavatelem byl simulovaným zdanitelným plněním. Stěžovatelka v případě posuzovaném Ústavním soudem tedy měla prokázat, že její dodavatel uskutečnil zdanitelné plnění, což Ústavní soud shledal nepřípustným.

Stejně tak i poukaz stěžovatele na skutečnost, že neznal obsah informace zaslané Finančním úřadem pro Prahu 4 jeho místně příslušnému správci daně není pro uvedená zjištění rozhodný, neboť obecně předmětem takto vzájemně vyměňovaných informací mezi správci daně je pouze informace, že v daňovém řízení s určitým subjektem byl zjištěn nedostatek, jenž může mít vliv na stanovení základu daně u dalších daňových subjektů. Avšak taková informace nijak nepředjímá výsledek daňové kontroly prováděné u jiných daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2004, čj. 10 Ca 149/2004 - 23, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu