



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **D. Š.**, zastoupené Mgr. Michalem Poupětem, advokátem se sídlem Štěpánská 27, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2005, č. j. 2859/05 - 110, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, č. j. 11 Ca 152/2005 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, č. j. 11 Ca 152/2005 - 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojila žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti výše uvedenému rozsudku, kterým soud zamítl její žalobu do rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2005, č. j. 2859/05-110. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000, vydanému Finančním úřadem ve Slaném dne 1. 7. 2004.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že spornou ve věci byla otázka účinku daňových výdajů na příjmy žalobkyně, jako členky sdružení L. 203 - 02 ve S. Bylo na žalobkyni, aby tvrdila, jaké konkrétní služby, účtované společností D., s. r. o., fakturou č. 200073 ze dne 13. 12. 2000, byly provedeny v rámci ekonomického a daňového poradenství a vedení skladu a hospodářství podle smlouvy, uzavřené dne 1. 4. 1997. Protože žalobkyně své důkazní břemeno stran tvrzených výdajů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) neunesla, správce daně správně neuznal částku 209 000 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že pouhá existence uzavřené smlouvy ze dne 1. 4. 1997 není důkazem, prokazující věcné plnění smluvené služby. Takovým důkazem není ani dodatek k uzavřené smlouvě, jakož ani přijaté či vystavené faktury. Ani skutečnost, že na základě těchto faktur došlo k peněžní transakci neznamena, že tomuto peněžnímu plnění muselo předcházet skutečné faktické plnění služeb od společnosti D., s. r. o. Na místě je i poukaz žalovaného na personální propojení členů sdružení L. 203 - 02 a obchodní společnosti D., s. r. o., mezi kterými mělo docházet k obchodní činnosti. Předložení dalších důkazů bylo vyžadováno proto, že žalobkyní nabídnuté důkazní prostředky neprokázaly skutečnosti jí tvrzené v daňovém přiznání. Správce daně vycházel při stanovení daně jak z důkazů nabídnutých žalobkyní, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy; dodatečný platební výměr byl vydán na základě před tím provedené daňové kontroly a po jejím projednání s daňovým subjektem. Městský soud dospěl k závěru, že k namítanému porušení práv žalobkyně nedošlo.

V kasační stížnosti stěžovatelka brojila proti napadenému rozsudku z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Namítala, že správce daně jí nesprávně vyloučil jako daňově neuznatelný výdaj ve výši 209 000 Kč, který byl poskytnut společnosti D., s. r. o., a stanovil daň podle pomůcek.

Žalobkyně vytvořila s Pharm. Dr. F. Š. sdružení L. 203 - 02, za účelem provozování lékárny. Má za to, že splnila svoji důkazní povinnost ohledně prokázání poskytnutí plnění společnosti D., s. r. o., a to na základě smlouvy o dílo. Část poskytovaných služeb měla totiž charakter činností bez hmotného zachycení, není možno je tak doložit předložením nějakého hmatatelného výsledku. Obecně uvedla, že je nesprávné konstatování soudu ohledně nesplnění její důkazní povinnosti.

Správní orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), neprovedly výslechy jí navrhovaných svědků pana M. D. a jednatele společnosti D., s. r. o. Soud se mýlil, jestliže k této její námitce uvedl, že o porušení této zásady by se jednalo pouze v případě, kdy by závěr správních orgánů odporoval logickému uvažování. Není rovněž správný závěr soudu, že správní orgány nejsou povinny provést navrhovaný důkaz v případě, lze-li na věc usoudit s konečnou platností již bez provedení takového důkazu. Již v žalobě tvrdila, že žalovaný nezdůvodnil, proč návrhu na výslech svědků nehodlá vyhovět. Žalobkyně předložila požadované doklady i účetnictví, bylo tedy ve shodě s § 31 odst. 8 daňového řádu, na správci daně, aby prokázal, v čem jsou tyto důkazy vadné či nevěrohodné.

Žalobkyně nadto již v žalobě tvrdila, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek, neboť takto stanovená cena služeb nezahrnuje všechny aspekty. Žalovaný sice tvrdí, že cenu stanovil dokazováním, toto své tvrzení však nedoložil a městský soud se touto její námitkou nezabýval vůbec. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, uvedl, že žalobkyně přes opakovanou výzvu neprokázala, uskutečnění faktického plnění na základě smlouvy o dílo, za které měla být uhrazena faktura ve výši 209 000 Kč. Žalobkyně neprokázala, že tento výdaj byl výdajem na dosažení, zajištění či udržení příjmů tak, jak to předpokládá § 24 zákona o daních z příjmů. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předmětem sporu je v dané věci existence dostatečnosti důkazů k tvrzení žalobkyně, že finanční částka ve výši 209 000 Kč, kterou poskytla společnosti D., s. r. o., jako zálohu za provedené práce dle smlouvy o dílo, je výdajem daňovým, který měl vliv na výši základu daně a samotnou daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Žalovaný i soud v předcházejícím řízení vycházel z těchto skutečností, jež nebyly předmětem sporu: Sdružení L. 203 - 02 založila a provozovala žalobkyně společně s Pharm. Dr. Š. Dle smlouvy o sdružení bylo jeho účelem zajistit společný provoz lékárny a na společný účet s tím, že Pharm. Dr. Š. povede provoz lékárny jako její vedoucí a žalobkyně povede evidenci majetkového hospodářství a veškerou ekonomickou agendu, přičemž příjmy a výdaje pro účely zdanění si dělili rovným dílem; zdrojem dalších příjmů žalobkyně pak byly ještě příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů (vlastní účetní práce). Členy společnosti D., s. r. o., pak byla rovněž žalobkyně, její manžel a Pharm. Dr. Š. Pan Š. a společnost D., s. r. o., za kterou jednal manžel žalobkyně, uzavřeli mezi sebou smlouvu o dílo, jejímž předmětem plnění bylo mj. také i vedení skladového hospodářství, účetnictví a koordinace veškerých těchto činností.

V průběhu daňové kontroly správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti o správnosti zaúčtovaných záloh vyúčtovaných fakturami č. 99073 ze dne 31. 12. 1999 a č. 200073 ze dne 31. 12. 2000. Pochybnosti spočívaly v tom, zda byl dán důvod pro úhradu záloh dle uvedených dokladů. Nebylo totiž zřejmé, za jaká plnění jsou zálohy poskytnuty. Správce daně tak požadoval prokázání faktického plnění, aby bylo možno uzavřít, že vyplacené finanční prostředky jsou výdajem na dosažení, zajištění či udržení příjmů žalobkyně (§ 24 zákona o daních z příjmů). Spornou se stává až existence dostatečnosti důkazů pro závěr (žalovaného i soudu), že vyplacené zálohy nejsou výdajem podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Žalobkyně vytýkala městskému soudu mj. to, že jeho rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud se proto nejprve věnoval této výtce; teprve pokud by jí nepřisvědčil, mohl by zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé. Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.).

Žalobkyně v této souvislosti zřejmým způsobem zpochybnila okolnosti, na základě kterých dospěl správce daně ke způsobu stanovení ceny a její výše za provedené služby, poskytované na základě článku I., bodu 3 smlouvy o dílo, kterou poté zahrnul do základu daně žalobkyně jako výdaj, ovlivňující jeho výši. Žalobkyně tvrdila, že při jejím stanovení užil správce daně metodu pomůcek (nikoliv důkazů).

Je skutečností, že k této námitce se soud vůbec nevyjádřil; zmíněnou žalobní námitku nepodrobil soudnímu přezkoumání, ačkoliv její zodpovězení může mít ve svém důsledku vliv na způsob stanovení daně a jeho posouzení. Zodpovězení této otázky je tak v dané věci stěžejní a musí předcházet dalším úvahám, vztahujícím se k prokázání obsahu předmětných služeb, tedy faktického naplnění činností, za něž byly poskytovány finanční částky. To vše obzvláště se zřetelem na skutečnost, že z § 31 daňového řádu neplyne možnost

kombinace různých způsobů stanovení daně. Nelze tedy některé položky ovlivňující základ daně (a v tom důsledku i daň samotnou) posoudit jako důkaz o jejich výši a jiné posoudit dle pomůcek, či odhadem.

Z uvedeného je tak zřejmé, že městský soud, který je povinen přezkoumat napadené výroky rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), pochybil, když se shora specifikovaným žalobním bodem stěžovatelky vůbec nezabýval, nezodpověděl, zda při zmíněném stanovení ceny za provedené služby bylo správcem daně použito důkazu či nějakého kvalifikovaného odhadu, pomůcky a zda tento postup mohl mít vliv na způsob stanovení daně a její výši; jestliže žalobu jako celek pro nedůvodnost zamítl, jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatelka tedy uspěla s prvou ze svých stížnostních námitek. Další námitky Nejvyšší správní soud nepřezkoumával, neboť z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a tedy není zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. V novém rozhodnutí pak rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 7. února 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu