



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. J.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Novákem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 4. 2006, č. j. 22 Ca 170/2004 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 4. 2006, č. j. 22 Ca 170/2004 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2004, č. j. 4070/110/2003, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13. 6. 1997, č. j. 31114/97/376920/5050, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že výslech svědka Š. je pro správné posouzení věci zásadní. Zdůrazňuje, že za stěžejní jej považoval i Ústavní soud, který zrušil předchozí rozsudek krajského soudu právě s poukazem na porušení práv stěžovatele při výslechu tohoto svědka. Tento svědek pak ve své výpovědi jednoznačně deklaroval realizaci obchodního závazkového vztahu se členy sdružení J. – T. a popsal veškeré podstatné okolnosti tohoto obchodního případu (nákup a zpětný prodej dřevěných palet od podnikatele v dřevovýrobě p. J. Š.). Stěžovatel tedy nesouhlasí s názorem krajského soudu, že věc lze spolehlivě a právně kvalifikovat i bez svědecké výpovědi J. Š.. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že

činnost druhého člena sdružení J. – T., pana J. G., který měl v rozhodné době živnostenské oprávnění pro nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, zavazovala vůči třetím osobám i stěžovateli. Stěžovatel vstupoval do předmětných závazkových vztahů za účelem dosažení zisku. Uzavřeli dvě samostatné, na sobě nezávislé kupní smlouvy, a to ústní formou. Splatné pohledávky těchto subjektů se pak střetly – staly se splatnými, a zanikly jiným způsobem než splněním, konkrétně dohodou o vzájemném narovnání závazků ze dne 21. 12. 1994. Závěr krajského soudu, že výdaj na pořízení dřevěných palet není výdajem vynaloženým v souvislosti s podnikáním, je proto nesprávný. Předmětem podnikání účastníků sdružení J. – T. nebyl jen nákup a prodej pohonných hmot, ale nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, i když nákup a prodej pohonných hmot představoval většinu jejich činnosti. Vše výše uvedené vyplývá jak z předložených listin vystavených účastníky, tak i ze svědecké výpovědi J. Š. Při posuzování charakteru popisované obchodní transakce se krajský soud spokojil s konstatováním, že tato transakce byla pouze jakýmsi „naturálním uhrazením“ předchozího závazku ze strany pana Š., přičemž tento původní závazek byl vyvolán daňově neuznatelným výdajem v podobě úhrady ručitelského závazku ze strany stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel evidoval za panem Š. pohledávku z toho, že za něj dříve uhradil ručitelský závazek ze smlouvy o úvěru nemá žádný vliv na to, že následně byl mezi týmiž subjekty uzavřen jiný, nezávislý smluvní vztah, jehož podstatou byla koupě zboží za účelem jejich dalšího prodeje. Tyto skutečnosti pak byly prokázány zejména výpovědí svědka Š., kterou však krajský soud a před ním i správní orgán nepřípustně ignorovaly. Ve vztahu k výdaji představujícímu kupní cenu za nákup motorové nafty od J. N., bytem B. 1532, P., stěžovatel uvedl, že tento výdaj skutečně vynaložil a v průběhu daňového řízení toto řádně a odpovědně prokazoval.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda stěžovatel prokázal, že sporné výdaje vynaložil na dosažení a udržení příjmu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Stěžovatel podnikal ve sdružení J. – T. (založeném dle ust. § 829 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku) společně s další fyzickou osobou panem J. G.. Na základě zprávy o daňové kontrole subjektu stěžovatele ze dne 10. 6. 1997 vydal Finanční úřad v Kopřivnici dne 13. 6. 1997 platební výměr č. 970000454, č. j. 31114/97/376920/0129, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 541 440 Kč. Finanční úřad po kontrole snížil daňově uznatelné výdaje

stěžovatele o výdaje na nákup motorové nafty od J. N., bytem P., B. 1532, neboť součinností mezi jednotlivými finančními úřady bylo zjištěno, že tento není registrován jako daňový subjekt, není registrován ani v celostátním registru obyvatelstva a nebyl mu vydán živnostenský list. Dalším neuznaným výdajem pak byla transakce, kdy podnikatelé působící ve sdružení J. – T. za nesolventního podnikatele v dřevovýrobě p. J. Š. uhradili K. a. s. 2 000 000 Kč a jako protihodnotu odebrali od tohoto podnikatele 7328 ks palet.

Odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaný svým rozhodnutím ze dne 15. 9. 1998, č. j. ŘŘ 4931/110/97/Vá, zamítl. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal žalobu u krajského soudu, který svým rozhodnutím ze dne 8. 9. 1999, č. j. 22 Ca 530/98 - 33 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Následně žalovaný svým rozhodnutím ze dne 17. 11. 1999, č. j. ŘŘ 7001/110/99/Vá, napadený dodatečný platební výměř změnil. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou, kterou krajský soud zamítl dne 31. 10. 2000 svým rozhodnutím pod č. j. 22 Ca 39/2000 - 18. Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku ústavní stížnost; Ústavní soud dne 21. 3. 2002 vydal nález sp. zn. I. ÚS 55/01, kterým rozsudek krajského soudu zrušil, a to z důvodu, že stěžovatel v řízení před daňovými orgány neměl možnost realizovat své právo účastnit se výsledku svědka a klást mu otázky (konkrétně výsledku p. Š.). Následně krajský soud rozsudkem ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 159/2002 - 42, rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 11. 1999, č. j. ŘŘ 7001/110/99/Vá, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný ve věci vydal dne 20. 2. 2004 nové rozhodnutí pod č. j. 4070/110/2003. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

V odůvodnění tohoto rozhodnutí krajský soud připustil, že – jak stěžovatel tvrdil - žalovaný postupoval v rozporu s názorem vyjádřeným Ústavním soudem ve výše uvedeném nálezu, konfrontoval-li výpověď svědka Š. ze dne 20. 10. 2003 s výpovědí téže osoby ze dne 30. 10. 1997 učiněnou v rámci daňové kontroly, jež u tohoto svědka probíhala. Konstatoval však, že toto pochybení nebylo takovou vadou řízení, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Právní názor žalovaného ob stojí i bez kteréhokoliv vyjádření svědka Š. Připomněl, že žalovaný vycházel z výpovědi stěžovatele a p. J. G., kteří popsali transakci, na jejímž počátku bylo ručení za úvěr pana Š., tedy jednoznačně skutečnost nemající nic společného s jejich podnikatelskou činností. Rovněž uvedli, že dřevěné palety představovaly protihodnotu za úhradu ručitelského závazku. Tato výpověď nebyla nikým zpochybněna a na těchto tvrzeních setrval stěžovatel v průběhu celého řízení. Závěr žalovaného tak ob stojí i bez sporného výsledku svědka Š. Stěžovatel pak podle krajského soudu neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. a neprokázal souvislost nákupu palet se svou podnikatelskou činností.

K otázce neuznání výdaje za dodanou motorovou naftu pak krajský soud uvedl, že jestliže správce daně v průběhu daňové kontroly prokázal, že doklady, kterými stěžovatel prokazoval vytvoření nákladů, nevystavil subjekt, který byl jako vydavatel dokladu uveden, dostal své povinnosti dle § 31 odst. 8 d. ř. a bylo na stěžovateli, aby prokázal, že zboží přijal, což podle krajského soudu neučinil, takže ani v tomto případě svoje důkazní břemeno neunesl.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Meritem sporu je otázka, zda stěžovatelem uplatněné výdaje splňují podmínky § 24 zák. o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Část důkazního břemene ovšem leží i na správci daně, kdy podle § 31 odst. 8 téhož zákona prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

V souzené věci je rozhodné ustanovení § 24 zák. o daních z příjmů, které stanoví, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši **prokázané** poplatníkem“. V souladu s výše uvedenými principy tak daňový subjekt, pokud chce tyto výdaje uplatnit, tvrdí, že podmínky tohoto ustanovení splňuje, a musí toto své tvrzení prokázat.

K otázce výdaje 2 000 000 Kč (podnikatelé sdružení ve sdružení J. – T. měli podle žalovaného za nesolventního podnikatele J. Š. uhradit u K. a. s. 2 000 000 Kč a jako protihodnotu vzít od něho 7328 ks palet) Nejvyšší správní soud uvádí následující: Nelze se ztotožnit s názorem krajského soudu, že právní názor žalovaného ob stojí i bez výpovědi svědka Š. Názor žalovaného i krajského soudu, že daná transakce jednoznačně nemůže mít souvislost s podnikatelskou činností stěžovatele, není správný. Stěžovatel ve své kasační stížnosti (a stejně tak v průběhu celého soudního a správního řízení) popsal předmětnou transakci tak, že byly uzavřeny dvě nezávislé kupní smlouvy a došlo k vzájemnému započtení pohledávek. Je sice pravda, že hlavní náplní podnikatelské činnosti stěžovatele byl nákup a prodej pohonných hmot, ale je samozřejmě možné, že podnikatel, pokud je to pro něho výhodné a pokud tomu nebrání zákonné překážky, uskuteční i obchod, který není pro jeho podnikání „typický“. Nelze *a priori* vyloučit, že stěžovatel předmětné zboží od pana Š. koupil za účelem dosažení zisku jeho dalším prodejem, ale když se toto nepodařilo, za 11 dní mu jej prodal nazpět, jakkoliv to nezní příliš pravděpodobně a jakkoli je i představitelné, že smyslem a účelem tohoto řetězce transakcí ve skutečnosti bylo snížení daňové zátěže stěžovatele. Rovněž zánik závazku započtením je v podnikatelském prostředí obvyklý. Tvrzení stěžovatele, i když *prima facie* ne zcela pravděpodobné, tak nelze odmítnout bez dostatečně zjištěného skutkového stavu a bez opory v provedeném dokazování.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že žalovaný své rozhodnutí z velké části opřel právě o srovnání výslechu svědka Š. ze dne 30. 10. 1996, který byl proveden nezákonně (což potvrdil ve svém shora zmíněném nálezu Ústavní soud), a výpovědi téhož svědka ze dne 20. 10. 2003, ve které výše uvedený svědek potvrdil tvrzení stěžovatele.

Žalovaný v předmětném rozhodnutí např. uvedl: „*Výpověď svědka J. Š. v protokole ze dne 30. 10. 2003 je v souvislosti s odporujícím si tvrzením v protokole ze dne 30. 10. 1996 nepřesvědčivá*“. Je tedy zřejmé, že svůj negativní závěr o hodnověrnosti zákonně provedeného výslechu svědka (který svědčil ve prospěch stěžovatele) získal na základě zhodnocení nezákonného důkazu (který naopak byl pro stěžovatele nepříznivý). Nelze se ztotožnit s názorem krajského soudu, že toto pochybení nebylo takovou vadou řízení, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Za situace, kdy stěžovatel v souladu s § 31 odst. 9 d. ř. předložil souvislou řadu poměrně hodnověrných důkazů (faktury, dohoda o vzájemném vyrovnání závazků, smlouva o uskladnění palet - tedy nejen pouze účetní doklad, ale též důkazní prostředky k osvědčení faktické realizace předmětné transakce) a **řádně** provedený výslech svědka Š. jeho tvrzení podpořil, stíhá důkazní břemeno správce daně (§ 31 odst. 8 d. ř.). Důkazní břemeno nelze libovolně přenášet z daňového subjektu na správce daně a naopak. Je nutné posoudit, zda správce daně má pro své tvrzení o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem oporu a zda on dostal své povinnosti podle § 31 odst. 8 d. ř. Pokud žalovaný svůj úsudek o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele a jím předložených důkazních prostředků zpochybnil pouze za použití nezákonně získaného důkazu a nepokusil se pro své závěry získat jakékoliv jiné důkazy (v úvahu by přicházely např. výslechy bývalých zaměstnanců, jejichž jména mohl zjistit i bez součinnosti s daňovým subjektem či svědkem Š. apod.), toto svoje důkazní břemeno neunesl. Tato námitka stěžovatele je tedy důvodná.

V souladu výše uvedenými principy rozložení důkazního břemene je však odlišná situace v případě oprávněnosti druhého sporného obchodního případu, tedy výdaje na nákup motorové nafty od osoby J. N., bytem P., B. 1532. Stěžovatel předmětnou transakci prokazoval účetními doklady vystavenými výše uvedeným dodavatelem. Pokud správce daně prokázal (a to nezpochybnuje ani stěžovatel), že doklady byly vystaveny neexistující osobou, unesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 d. ř. a bylo na stěžovateli, aby prokázal ještě jinými důkazními prostředky, že se nejedná o fiktivní obchod (§ 31 odst. 9 d. ř.). Tak tuto otázku správně posoudil i krajský soud. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz).

Neznamená to ovšem, že by uplatnění takových výdajů bylo naprosto vyloučeno. Jak již opakovaně vyslovil Ústavní soud: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje **jinými prostředky**. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.*“ (Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupný na www.judikatura.cz).

V souzené věci však stěžovatel nenamítá, že by mu žalovaný neumožnil předložit nebo neprovedl jím navrhované důkazní prostředky, a ani v kasační stížnosti údajné prokázání tohoto výdaje nijak nekonkretizoval. Krajský soud i žalovaný tak posoudili předmětnou situaci správně tak, že stěžovatel svoje důkazní břemeno ohledně splnění podmínek § 24 zák. o daních z příjmů v případě tohoto výdaje neunesl.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla v jedné z jeho stížních námitek důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s výše uvedeným rozložením důkazního břemene mezi stěžovatelem a žalobcem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první 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 5. dubna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu