



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **M. K.**, zastoupeného JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Bulhara 3, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 1, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2006, č. j. 8 Ca 146/2005 – 23,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2006, č. j. 8 Ca 146/2005 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 1. 6. 2006, č. j. 8 Ca 146/2005 - 23, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 2. 2005, č. j. 881/05-110, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Benátkách nad Jizerou ze dne 17. 5. 2004 č. j. 14761/04/049971/3857 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 24 305 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že pokud smluvní strana uvedená na výdajovém pokladním dokladu prokazatelně neexistuje, nelze takový doklad považovat za důkaz o údajích v něm uvedených. Jestliže tedy stěžovatel účtoval v jednoduchém účetnictví, byla podmínkou pro uplatnění výdaje při stanovení základu daně průkaznost platby. Byla-li proto příjemcem platby od stěžovatele neexistující osoba, nebylo možno takový výdaj uznat za výdaj na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel proto z uvedeného důvodu v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ohledně množství a ceny vykupovaných palet.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že závěr městského soudu je v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, sp. zn. 30 Ca 88/2001 a nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, které se týkaly případů, kdy daňový subjekt doložil neprůkazné daňové doklady a správce daně nepřipustil jiné důkazní prostředky k prokázání výdajů vynaložených na dosažení příjmů. Stěžovatel v tomto případě doložil řádně vedenou skladovou evidenci, peněžní deník, běžný účet, ceník vykupovaných palet a navrhl i výsledky svědků. Pokud by správce daně provedl navržené důkazy, mohl i řádně vyhodnotit všechny důkazní prostředky samostatně a v jejich vzájemných souvislostech. Jelikož tak neučinil, skutkový stav nebyl zjištěn objektivně, byl porušen princip legality a princip spravedlivého procesu a v konečném důsledku i čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť nesprávným doměněním daně byl připraven o část svého majetku. Napadený rozsudek je i nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud se přiklonil k závěrům správce daně a finančního ředitelství, když neuznal jako důkaz čestná prohlášení M. K., F. V., Z. Š., J. M., T. N., P. P. a J. E. a vůbec neodůvodnil, proč se přiklonil k závěru správních orgánů a nezabýval se podstatou vznesené námítky, ačkoliv skutečnosti uvedené v čestných prohlášeních bylo možno ověřit např. výsledkem osob, které čestné prohlášení vydaly. Městský soud se nevypořádal ani s námitkou spočívající v tom, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou uvedenou v ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu není známo, že by správce daně obdobně postupoval u obchodníků při prokazování totožnosti konkrétních osob, od nichž byly vykoupeny vratné obaly. Městský soud se také nevypořádal s námitkou, že pokud byla stanovena daň dokazováním, nemohlo to být ve výši, jak ji zjistil správce daně. Nemohla-li být proto daň stanovena dokazováním, měl ji správce daně stanovit podle pomůcek a zohlednit výdaje na pořízení palet ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že směřuje proti vyloučení částky na základě výdajových dokladů o platbách v hotovosti za výkup dřevěných palet, u kterých se v daňovém řízení zjistilo, že jsou na nich uvedeny jako příjemci vyplacených částek nezjistitelné (neexistující) osoby. V daném případě je finanční ředitelství toho názoru, že požadavek zákona na prokázání výše výdaje znamenal pro stěžovatele prokázat, že k vyplacení sporných částek vůbec došlo, tedy prokázat komu a případně v jaké výši mělo k vyplacení částek dojít, a to důkazními prostředky, kterými by bylo možné rozhodné skutečnosti ověřit. Nálezu Ústavního soudu, jímž stěžovatel argumentuje vyplývá, že správce daně musí poplatníkovi umožnit, a to i v případě, kdy jím předložené důkazy nebyly vystaveny osobami na nich uvedenými, prokazovat tvrzené skutečnostmi i jinými důkazními prostředky. V dané věci ale stěžovatel požadoval, aby bylo za důkaz uznáno jeho účetnictví a dále navrhoval výslech svědků, kteří měli potvrdit, že vykupoval od obyvательства palety. Nepředložil však ani nenavrhl důkazní prostředky, kterými by mohl prokázat jednotlivé výdaje tak, jak je správce daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přezkoumával. K návrhu na stanovení daně podle pomůcek finanční ředitelství poukázalo na to, že byly vyloučeny výdaje uvedené v daňovém přiznání v rozsahu cca 15% s tím, že nesdílí názor, že daň nemohla být stanovena dokazováním.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud při svém rozhodování o stížních námitkách vycházel z postulátu vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, že „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“.

V ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků jsou zakotveny základní zásady, kterými je daňové řízení ovládáno, mezi něž patří zásada zákonnosti, zásada součinnosti stanovující, že správci daně postupují v řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností mají volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. správného stanovení a vybrání daně a také zásada volného hodnocení důkazů, podle níž při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, ale též povinnost toto své tvrzení prokázat, tedy „břemeno důkazní“ (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Daňovému subjektu však musí být dána možnost, aby svoji důkazní povinnost mohl splnit. Jako důkazní prostředky mohou být použity jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), 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.

Městský soud správně dovozuje, že daňově rozhodné skutečnosti nelze prokazovat výdajovými pokladními doklady znějícími na fiktivní osoby. Pokud však stěžovatel zahrnul do daňových výdajů částky vyplacené fyzickým osobám za nákup palet, přičemž podle osobních údajů (jejich částí) uvedených na výdajových pokladních dokladech se jedná o neexistující osoby, bylo pak nutné, aby mu bylo umožněno všemi dostupnými prostředky prokázat vynaložení daňových výdajů. Správce daně sice vyzval stěžovatele k prokázání svých tvrzení výzvami v daňové kontrole, ovšem navržené důkazní prostředky odmítl provést právě s ohledem na neexistenci osob uváděných na výdajových pokladních dokladech. Stěžovateli je tedy vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno, avšak na druhé straně je odmítán jakýkoliv jiný důkaz k prokázání vynaložení výdajů. V daném případě navrhl stěžovatel důkazní prostředky, jimiž hodlal prokázat svá tvrzení. Jestliže správní orgány neprovedly např. výslech osob, které podepsaly čestná prohlášení (M. K., F. V., Z. Š., J. M., T. N. a P. P.), v nichž uváděly, že prodaly firmě E. K. konkrétně uvedený počet palet, ale své osobní údaje přesně nesdělily z důvodu obav z jejich možného zneužití, nebylo podle názoru

Nejvyššího správního soudu stěžovateli správcem daně umožněno, aby prokázal, že jím tvrzené výdaje skutečně vynaložil v jím vykazované výši. Městský soud tento postup neshledal nezákonný, ačkoliv předmětem jeho přezkumné činnosti mělo být v souladu se žalobními body zjištění, zda skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, zda byly provedeny všechny důkazní prostředky, a v případě, že nikoliv, proč tomu tak bylo. V odůvodnění rozsudku však chybí úvaha, proč nebylo třeba uvedené osoby vyslechnout jako svědky. Městský soud se nevypořádal ani se žalobní námitkou, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou uvedenou v ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a stejně tak s námitkou, že pokud byla stanovena daň dokazováním, nemohlo to být ve výši, jak ji zjistil správce daně. Rozsudek městského soudu je proto i nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Rozsudek městského soudu je tak založen na vadě řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, přičemž tato vada byla vytýkána.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 první věta s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu