

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobkyně I. P.**, zastoupené JUDr. Petrem Práglem, advokátem se sídlem Dlouhá 5, Ústí nad Labem, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2001, č. j. 2992/120/00, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2004, č. j. 16 Ca 118/2001-47,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2004, č. j. 16 Ca 118/2001-47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 11. 10. 1999, č. 990001332, č. j. 95592/99/178912/5950, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 3 898 575 Kč podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. daňový základ mohou ovlivnit, tedy snížit pouze takové výdajové položky, které splňují požadavky vymezené v tomto odstavci a které nejsou § 25 citovaného zákona výslovně vyloučeny. Musí tedy existovat příčinná souvislost mezi výdajem a příjmem,

daňový poplatník musí současně prokázat, že takový výdaj skutečně vynaložil. Samotné zjištění o tom, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví však automaticky neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně daňovým subjektem vynaložen. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu nese důkazní břemeno daňový subjekt, neboť právě on má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. Není na správci daně, aby zjišťoval přesně skutečný stav věci. Správce daně svoje pochybnosti náležitě žalobkyni sdělil ve výzvě ze dne 22. 10. 1998 č. j. 94169/98/178931/1901, přičemž požadoval po žalobkyni ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu předložení důkazních prostředků, které by pochybnosti správce daně vyvrátily.

Soud, pro posouzení otázky, zda byly realizovány obchody mezi žalobkyní a společností F., spol. s r. o. či zda se jedná o fiktivní výdaj žalobkyně za účelem snížení jejího daňového základu, vycházel z odpovědí Finančního úřadu v Hustopečích na dožádání Finančního úřadu v Děčíně v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty u žalobkyně za rok 1995 a z protokolů z ústního jednání z 23. 6. 1995 a 27. 6. 1995. Z těchto důkazních prostředků soud uzavřel, že společnost F. spol. s r. o. doklady předkládané žalobkyní v daňovém řízení nevystavila, nezahrnula je do daňového přiznání, přičemž doklady byly orazítkovány odcizeným razítkem. Správce daně měl tak oprávněně pochybnosti o tom, že platba byla uskutečněna, když účetní doklady předložené žalobkyní ke spornému obchodnímu případu sice formálně odpovídaly požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazovaly však, že deklarovaný výdaj byl skutečně žalobkyní vynaložen.

Žalobkyně neprokázala ani provedení hotovostní úhrady P. P. – C., za zhotovení reklamního a propagačního materiálu. Ve své odpovědi ze dne 23. 11. 1998 na výzvu k předložení důkazních prostředků sice uvedla, že může doložit svědectví pracovníků firmy K. t. d., soud však dospěl k závěru, že se však nejedná o řádný návrh žalobkyně k provedení konkrétních důkazních prostředků. Správce daně ani žalovaný nepochybil, jestliže neprovedl svědecké výslechy p. V., p. R. a p. W., neboť jejich provedení žalobkyně nenavrhla ani před správcem daně, ani v odvolacím řízení. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem soud dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a neprokázala, že došlo skutečně k částečné realizaci předmětu smlouvy o zprostředkování, na základě které uplatňovala výdaj (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.).

V kasační stížnosti žalobkyně namítla, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení a řízení před správním orgánem trpělo jinou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost samotného rozhodnutí ve věci, ve smyslu kasačních důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Společnost F., spol. s r. o. existuje, je zapsána v obchodním rejstříku, žalobkyně od ní nakupovala zboží, o čemž svědčí i její doklady v účetnictví. Není proto logické uvěřit statutárnímu zástupci jeho prohlášení, že žalobkyni nezná a nikdy s ní neobchodoval. Naopak, to byla společnost F., spol. s r. o., která nezahrnula příjem od žalobkyně do svého účetnictví. Bylo vadou řízení, jestliže žalovaný neprovedl výslech osob, které stěžovatelka označila a navrhla, neboť ti mohli prokázat existenci předmětu zprostředkování od firmy P. P. – C., např. p. R. Závěrem požádala stěžovatelka o přiznání odkladných účinků této kasační stížnosti a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvodem pro doměření daně bylo vyloučení hotovostních plateb ve výši 8 756 807 Kč placených společnosti F.,

spol. s r. o. H. a hotovostní platby ve výši 500 000 Kč za částečné plnění společností P. P. – C., V. O. za zprostředkování reklamy. Žalobkyně přes výzvu správce daně neprokázala, že k dodávkám zboží a plnění došlo. Rovněž z výslechů svědků vyplynulo, že se obchodní transakce vůbec neuskutečnily. Výslech svědka R. žalobkyně nenavrhla, tuto námitku neuplatnila ani v odvolacím řízení.

Žalovaný považuje rozsudek soudu za správný a navrhuje, aby kasační stížnosti nebyl přiznán odkladný účinek a byla zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

Tvrzení žalobkyně je založeno na přesvědčení o nezákonnosti rozhodnutí soudu, neboť to spočívá v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, založeném na hodnocení důkazů. Nejvyšší správní soud při zkoumání této námitky vycházel z následují úvahy:

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Je tedy nejprve výlučně na poplatníkovi, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný, že se jednalo o výdaj za nakoupené zboží či poskytnutou službu a že souvisel s dosažením, zajištěním či udržením jeho příjmů. Prokazuje tak nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného, existujícího zboží, či že služba byla reálně poskytnuta a rovněž skutečnost, zda jej vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Znamená to, že hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaje, které ovlivňují výši základu daně a daň, pak je na něm, aby prokázal, že tyto výdaje skutečně vynaložil a že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

Přitom je třeba mít na paměti, že by mělo být přednostní snahou žalobkyně, aby důkazní prostředky předkládala a navrhovala právě v nalézací fázi řízení, tedy v době, kdy byla u ní prováděna daňová kontrola, neboť cílem daňové kontroly je správné stanovení daně. Právě v této fázi řízení je daňový subjekt nadán mnoha právy (§ 16 odst. 4 daňového řádu), mimo jiné předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření a před ukončením daňové kontroly se vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Jak je zřejmé ze správního spisu, žalobkyně ani její zástupce se k výzvě správce daně, vztahující se k výslechům svědků, jednatelů společnosti F., spol. s r. o., opakovaně nedostavovali k výslechu svědků, toto své právo žalobkyně opakovaně neuplatnila, rovněž tak nenavrhla výslechy konkrétních osob ani v průběhu daňové kontroly, dokonce ani v průběhu odvolacího řízení. Pokud nedbala žalobkyně o ochranu svých práv ve fázi daňového řízení, kdy aktivně mohla výsledky daňové kontroly svými návrhy ovlivnit,

nemůže již takovou námitku účinně uplatnit u soudu. Žalobkyně tak nemůže úspěšně v kasační stížnosti namítat, že nebyl správním orgánem či soudem v předcházejícím řízení zjištěn důsledně skutečný stav věcí, aniž by sama vedla účinně svou obranu a uvedla skutečnosti či důkazy, které by pro její tvrzení svědčily, to vše zejména ve fázi daňového řízení nalézacího, vyměřovacího a odvolacího.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že soud v předcházejícím řízení správně uzavřel, že výdaj učiněný ke společnosti F., spol. s r. o. žalobkyně neprokázala, proto nebyl oprávněně žalovaným uznán jako výdaj ovlivňující základ daně a daň z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 1995. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí a konečně i soud v předcházejícím řízení velmi podrobně uvedli, z jakých důkazních prostředků vycházejí, jak hodnotí provedené důkazy, jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, když dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala jednotlivé výdaje, ovlivňující základ daně a daň ve zdaňovacím období roku 1995. Pro stručnost zde lze odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud se však neztotožnil se závěrem soudu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výdaje za zprostředkování, který měla vůči firmě P. P. – C. a že žalovaný ve shodě se zákonným postupem tento výdaj neuznal jako výdaj ovlivňující základ daně a daň z příjmů za zmíněné zdaňovací období .

Důkazní břemeno je založeno nejen na právu tvrzení, ale i na povinnosti takové tvrzení současně prokázat; na daňovém subjektu spočívá důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na něm, aby věrohodně doložil svá tvrzení. Ve vztahu k tomuto výdaji však žalobkyně na podporu svého tvrzení předložila správci daně v písemnosti ze dne 30. 11. 1998 prohlášení tří osob (R., V., W.), kteří uvedli, že viděli reklamní předměty na kosmetiku M., které jim předvedla žalobkyně. V předmětném písemném podání uvedla, že se jedná o důkazní prostředek o existenci reklamních předmětů. Současně předložila správci daně prohlášení J. B., společníka společnosti C., s. r. o. Ch., že s žalobkyní o prodeji kosmetiky M. jednali. Pokud správci daně takový důkaz nepostačoval, měl možnost uvedené osoby vyslechnout jako svědky a učinit si tak jasný závěr o sporné věci. To obzvláště za situace, kdy vyloučil výdaj jako nedaňový proto, že žalobkyně neprokázala existenci reklamních předmětů.

Jak bylo uvedeno výše, výdaj podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. je uznatelný jen v případě, je-li postaveno najisto nejen, že daňový subjekt takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného, existujícího zboží, či zda služba byla reálně poskytnuta a rovněž skutečnost, zda jej vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Správce daně (jakož i žalovaný) postavil úvahu o vyloučení uvedeného výdaje z výdajů daňově uznatelných na tezi, že žalobkyně své účetnictví vedla správně, avšak nebyla prokázána existence předmětu plnění (reklamních předmětů), přičemž její návrh na výslech svědků, jako jediná možnost prokázání této skutečnosti žalobkyní, akceptován finančními orgány nebyl. Jestliže však žalovaný založil svou úvahu na tvrzení, že žalobkyně neprokázala existenci reklamních předmětů, tedy výsledek zprostředkovatelské činnosti, za který měla zaplatit, pak bylo namístě, aby vyslechl žalobkyní navržené svědky a postavil najisto, zda ke zhotovení reklamních předmětů došlo, či nikoliv.

Skutečností, zda případný výdaj za toto plnění mohl sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, se již tyto orgány při volném hodnocení důkazů a tvorbě svého skutkového i právního závěru nezabývaly.

V posouzení otázky existence předmětu plnění (reklamních předmětů) tak trpí úvaha žalovaného vnitřním rozporem. Stejně nesprávnou úvahou byl veden i soud v předcházejícím řízení, jestliže k výslechu žalobkyní navržených svědků (jak v žalobě tak i při jednání soudu) nepřistoupil.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel, že v naznačeném směru došlo k pochybení žalovaného i soudu v předcházejícím řízení a kasační stížnost je v důvodu podřaditelném pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. opodstatněná. V dalším postupu se bude krajský soud řídit právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti samotné, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu