



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **N. K.**, právně zastoupené JUDr. Karlem Vítkem, advokátem v Olomouci, Dobrovského 25, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 235/2004 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 235/2004 - 49, **se z r u š u j e** a věc **se** tomuto soudu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými u Krajského soudu v Ostravě se žalobkyně domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2004, č. j. 1308/110/2003 a č. j. 1149/110/2003. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Olomouci ze dne 3. 10. 2002, č. j. 207235/02/379916/4515 a č. j. 207224/02/379916/4515, kterými byla žalobkyni (na základě daňové kontroly provedené u jejího manžela J. K.) doměřena (jako spolupracující osobě) daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 ve výši 127 602 Kč a 120 350 Kč. Krajský soud, poté co spojil obě řízení ke společnému projednání, žaloby shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodné zamítl.

V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že žalobkyně ve zmiňovaných zdaňovacích obdobích vykazovala pouze jediný druh příjmu ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění relevantním pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to jako spolupracující osoba na

příjmech a výdajích svého manžela J. K. (§ 13 zákona o daních z příjmů). Důvodem pro dodatečné vyměření daně byly výsledky daňové kontroly provedené u jejího manžela, na jejichž základě byly z daňově uznatelných výdajů vyloučeny blíže specifikované obchodní případy deklarované fakturami vystavenými jeho subdodavatelem V. P. (zdaňovací období roku 1998 a 1999) a společností SEMIS, spol. s r. o. (zdaňovací období roku 1999).

Pokud jde o jednotlivé žalobní námitky, krajský soud především odmítl argumentaci žalobkyně, kterou namítala prekluzi práva k dodatečnému doměření daně za zdaňovací období roku 1998. K tomu uvedl, že tato lhůta (vyplývající z § 47 zákona č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“) by v tomto případě uplynula posledního dne roku 2002; vzhledem k tomu že v tomto roce byla zahájena daňová kontrola, došlo k jejímu přetržení a od konce roku 2002 proto počala běžet lhůta nová.

Ke způsobu, jakým daňové orgány hodnotily důkazní prostředky, krajský soud uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobkyně, dle kterého bylo postupováno příliš formalisticky a nebyly řádně zohledněny podklady předkládané J. K.. Uvedl, že z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 daňového řádu vyplývá, že při prokázání daňové uznatelnosti výdajů je důkazním břemenem zatížen daňový subjekt. Nepostačí přitom jen předložení formálních dokladů (daňové doklady, smlouvy apod., ale je nutné též prokázat, že deklarované plnění (zde stavební práce) také fakticky nastalo. Konečně je pak povinností daňového subjektu prokázat souvislost mezi tímto přijatým plněním a konkrétním dodavatelem, který formální doklad (fakturu) za toto plnění vystavil. V tomto směru, dle názoru krajského soudu, daňové orgány věc hodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vycházely též správně z předpokladu, že důkazem může být vše, co má pro věc vypovídací hodnotu a nebylo opatřeno způsobem, který by odporoval zákonu (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Ve shodě s daňovými orgány dospěl krajský soud k názoru, že i přes řadu podkladů předložených J. K. nelze mít jeho tvrzení stran sporných faktur (výdajů) za dostatečně prokázaná. Namítala-li žalobkyně v této souvislosti konkrétně existenci rozporu při hodnocení výpovědi tvrzeného subdodavatele V. P. mezi prvostupňovým orgánem a žalovaným, krajský soud uvedl, že sdílí názor žalovaného, dle kterého výpověď tohoto svědka byla příliš obecná a nepřesvědčivá a proto jí neuvěřil. Poukázal též na skutečnost, že svědek si vzpomínal na provádění subdodavatelských prací pro J. K. (a to poměrně konkrétně), zatímco se nemohl upamatovat na žádného ze svých subdodavatelů. I tato skutečnost tak činí jeho výpověď nehodnověrnou. Krajský soud poukázal též na rozpory v listinách předložených J. K. a výpovědí zmiňovaného svědka s tím, že jejich množství a povaha může být jen obtížně přičtena na vrub zjevných omylů a nesprávností. Poukázal-li přitom žalovaný též na skutečnost, že V. P. své daňové povinnosti nedostál, a příjmy, které měl za své subdodávky stavebních prací od J. K. obdržet, ve svém daňovém přiznání neuvedl, jde jen o podpůrný argument závěrů shora uvedených. Dále se krajský soud vyjádřil k obsahu jednotlivých svědeckých výpovědí provedených již v rámci daňového řízení. Opět ve shodě s daňovými orgány uvedl, že svědci pouze potvrdili fakt, že J. K. práce svému odběrateli odevzdal a též skutečnost, že při splnění tohoto svého závazku mohl využít služeb subdodavatelů. To ostatně žalovaný ani krajský soud nepovažují za sporné; prokázáno však nebylo že oním subdodavatelem byl právě V. P., což krajský soud podrobněji rozvedl. Závěry vztahující se k plnění, které mělo být přijato od V. P., lze, dle názoru krajského soudu, vztáhnout i na

dalšího tvrzeného subdodavatele J. K. – společnost SEMIS, spol. s r. o.; zde krajský soud navíc upozornil že v jejím případě byla existence deklarovaného zdanitelného plnění zpochybněna kromě formálních nedostatků účetních dokladů též skutečností, že jde o společnost, která za rozhodné zdaňovací období vůbec nepodala daňové přiznání, je nekontaktní a její jediný společník je neznámého pobytu.

Ve zbývající části odůvodnění krajský soud dále odmítl názor žalobkyně, dle kterého měl správce daně při výhradách k dostatečnosti skutkových dokladů předložených při daňové kontrole J. K. postupovat cestou použití daňových pomůcek. Nepřisvědčil žalobkyni též v jejím tvrzení, že správce daně pochybil, pokud před provedenou daňovou kontrolou neprovedl vytýkácí řízení. K návrhu žalobkyně, aby byla v řízení před soudem vyslechnuta blíže specifikovaná osoba, uvedl, že žalobkyně neuvedla, čeho konkrétně by se měl její výslech týkat; nedoložila tedy, že by šlo o důkaz, který by nevybočil z limitů dokazování před soudem ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. Všechny tyto závěry krajský soud v odůvodnění podrobněji rozvedl.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností opírající se o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stejně jako v žalobě stěžovatelka uplatnila námitku prekluze práva daň dodatečně doměřit. Uvedla, že ustanovení § 47 daňového řádu je nutno vykládat v kontextu § 40 odst. 3 tohoto zákona a § 48 g) zákona o daních z příjmů; prekluzivní lhůta se tak má odvíjet nikoli od konce lhůty pro podání daňového přiznání, ale od okamžiku, kdy jsou pro podání daňového přiznání splněny zákonné podmínky (tedy když příjem dosáhne částky podléhající dani). Jiný výklad by, dle jejího názoru, založil nerovnost mezi subjekty, které jsou při vzniku daňové povinnosti povinny daňové podání podávat a těmi, které tato povinnost nestíhá.

Dále stěžovatelka uvedla, že v předmětném zdaňovacím období neměla jiné příjmy, než jako spolupracující osoba svého manžela J. K. (§ 13 zákona o daních z příjmů), přičemž dodatečné doměření daně je výsledkem zvýšení daňového základu manžela v důsledku neuznání některých výdajů jako výdajů daňových. Zde stěžovatelka podala výčet jednotlivých faktur vystavených v roce 1998 a 1999 společností SEMIS, spol. s r. o. a podnikatelem V. P. Výdaje těmito fakturami deklarované nebyly v rámci daňové kontroly u Josefa Kratochvíla uznány jako daňové s odůvodněním, že jmenovaný neunesl své důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatelka podrobně popsala jednotlivé výhrady ke skutkovým závěrům daňových orgánů (aprobovaných krajským soudem), přičemž v obecné rovině se její argumentace koncentruje do následujících bodů. Stěžovatelka především uvedla, že nebyli-li dodavatelé jejího manžela schopni (s ohledem na značný časový odstup) identifikovat své subdodavatele, popř. bylo-li u nalezených subdodavatelů zjištěno, že tito nesplnili své daňové povinnosti, byly tyto skutečnosti vyhodnoceny v neprospěch hodnověrnosti J. K. Takový postup však není přípustný, neboť jde o skutečnosti, jež jsou mimo dosah jeho povinností vyplývajících pro něj z § 31 odst. 9 daňového řádu; J. K. navíc deklarované skutečnosti dokládal i celou řadou dalších důkazních prostředků (např. protokoly o provedení zemních prací, matematické výpočty objemu realizovaných prací, apod.). Dále stěžovatelka namítla účelové hodnocení

svědeckých výpovědí osob zastupujících odběratele J. K. (Ing. Š., L. K.). Ti potvrdili, že práce (na nichž se podíleli již zmiňovaní subdodavatelé) byly J. K. provedeny a vyfakturovány. Zjištěné nepřesnosti a rozpory ve výpovědích těchto svědků lze, dle názoru stěžovatelky, logicky vysvětlit; nebyly rozhodně zjištěny v takovém rozsahu, aby vyvolaly pochybnosti o hodnověrnosti provedených výpovědí. Dále stěžovatelka namítla způsob, jakým bylo přistoupeno k hodnocení účetnictví J. K. v rozhodných zdaňovacích obdobích. Na straně jedné bylo totiž konstatováno, že účetnictví bylo vedeno řádně, na straně druhé však toto účetnictví údajně zpochybněné údaje nedokládá. Tento přístup je tak v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 3 a § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. K této skupině stížních bodů tedy stěžovatelka uzavřela, že J. K. své břemeno v rozsahu plynoucím z § 31 odst. 9 daňového řádu v průběhu daňové kontroly unesl; byl to naopak správce daně, který na straně jedné konstatoval správnost jeho účetnictví, na straně druhé pak [v rozporu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] nepřinesl důkazy vyvracející jeho tvrzení. Daňové orgány (stejně jako krajský soud) pak nepřihlédly ke zjištěným skutečnostem, které hovořily ve prospěch stěžovatelky (respektive jejího manžela), což je v případě daňových orgánů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

V projednávané věci musel Nejvyšší správní soud především zohlednit fakt, že kasační stížností byl napaden rovněž rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo rozhodnuto (mimo jiné) o žalobách J. K. směřujících proti rozhodnutím žalovaného ve věci jeho daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999. Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 bylo kasační stížnosti vyhověno a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 237/2004 - 95 byl zrušen. Pro nyní projednávanou věc je (z důvodů o nichž bude pojednáno dále) podstatné, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu v případě J. K. stály na stejných skutkových a právních základech jako je tomu v případě stěžovatelky; v kasační stížnosti jím byly uplatněny taktéž stejné výhrady, jako jsou uplatněny stěžovatelkou v této věci.

Pokud se týká odůvodnění zmiňovaného rozsudku zdejšího soudu, vyplývá z něj, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 237/2004 - 95 byl zrušen pro nepřezkoumatelnost, a to dílem pro nesrozumitelnost, dílem pro nedostatek důvodů. Pokud jde o konstatovaný nedostatek důvodů, zde Nejvyšší správní soud upozornil, že zástupci odběratele potvrdili, že sjednané práce byly J. K. řádně provedeny, vyfakturovány a řádně mu byly uhrazeny. Rovněž nevyloučili, že práce na jednotlivých stavbách nemohl provádět subdodavately. Taktéž většina (tvrzených) subdodavatelů J. K. potvrdila, že deklarované práce provedli (případně zajistili jejich provedení prostřednictvím dalších osob) a tyto jim byly uhrazeny. Krajský soud se však bez dalšího ztotožnil s názorem žalovaného, že J. K. předložené důkazy (faktury, smlouvy o dílo, zápisy o předání a převzetí stavení apod.) nejsou, v kontextu těchto výpovědí, dostatečné

k prokázání jím deklarovaných výdajů. Nejvyšší správní soud přitom zejména vyzdvihl fakt, že krajský soud (stejně jako žalovaný) dostatečně nezohlednili J. K. předkládané doklady jimiž argumentoval ve smyslu nutnosti využití subdodavatelů pro splnění jednotlivých zakázek. V této souvislosti výslovně uvedl, že *„teprve po zhodnocení objemu provedených prací, vlastních kapacit stěžovatele, počtu odpracovaných hodin, objemem proplacených mezd, místem výkonů prací a srovnáním období, kdy měly být prováděny apod., mohl žalovaný s jistotou dospět k závěru o tom, že stěžovatel práce provedl např. výhradně vlastními pracovníky. K takovému závěru, byť nevyslovenému, dospěl poté v podstatě i soud, když za situace, kdy práce fyzicky prokazatelně byly vykonány, vyloučil možnost jejich provedení jinými subjekty než stěžovatelem. Tuto skutečnost, byť byla v žalobě namítána, krajský soud nehodnotil, ale ani neuvedl, proč ji považuje pro danou věc za nevýznamnou“*. K této otázce tedy Nejvyšší správní soud uzavřel, že důkazní břemeno J. K. bylo v průběhu předcházejícího daňového řízení vykládáno nepřipustně extenzivně (zejména pokud jde o závěry vyvozované z nekontaktnosti či nesplnění daňových povinností jeho subdodavatelů), přičemž to byly naopak daňové subjekty, kdo nedostály svým povinnostem plynoucím pro ně z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Krajský soud pochybil, jestliže nezohlednil fakt, že žalovaný neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než jak to deklaroval J. K., neboť nepochybně, že práce provedeny byly a veškerou svoji argumentaci opřel pouze o „odůvodněné“ pochybnosti, domněnky a nesrovnalosti v písemnostech. Žalovaný tedy neprokázal, že skutečnosti tvrzené J. K. nenastaly nebo alespoň nastat nemohly. Za této situace jsou závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene J. K. nepřezkoumatelné; jelikož závěry žalovaného bez dalšího převzal i krajský soud, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud přisvědčil též kasační stížnosti pokud jde o námitky týkající se tvrzených rozporů při hodnocení účetnictví; i zde závěry krajského soudu označil za nepřezkoumatelné.

Závěry, na nichž je vystavěno odůvodnění zmiňovaného rozsudku lze tedy shrnout tak, že důkazní prostředky předkládané J. K. v rámci daňové kontroly týkající se jeho daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 a 1999 nebylo možné, z důvodů uvedených žalovaným (a aprobovaných krajským soudem), označit bez dalšího za nedostatečné k prokázání jeho tvrzení; argumenty daňových orgánů tato tvrzení přesvědčivě nevyvracejí a jsou založena toliko na pochybnostech a konstatování zjištěných nesrovnalostí, bez jejich náležitého zhodnocení.

Pokud jde o daňovou povinnost stěžovatelky, zde je nutno především odkázat na dikci § 13 zákona o daních z příjmů, konkrétně na jeho větu první, dopadající bezezbytku právě na její případ, coby tzv. „spolupracující osoby“. Dle tohoto ustanovení *„příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce*. V daném případě se tak příjmy i výdaje stěžovatelky (podle shora uvedeného ustanovení) odvozovaly od příjmů a výdajů jejího manžela, který se nacházel v pozici „hlavního daňového subjektu“, zatímco stěžovatelka v pozici spolupracující manželky. Jelikož sama neměla v rozhodných

obdobích jiné zdanitelné příjmy, bylo možno (a tak se i stalo) rozdělit na ni z manželových příjmů a výdajů zákonem uvedené podíly těchto veličin. Jakkoli v rámci vyměřovacího řízení či daňové kontroly nelze spolupracující osobě upřít právo na její samostatné procesní postavení, včetně možnosti uplatňovat všechna práva přiznaná procesní úpravou „hlavnímu daňovému subjektu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, publikovaný pod č. 795/2006 Sb. NSS), nic to nemění na základním faktu, a sice, že daňová povinnost spolupracující osoby je zcela odvislá od výsledku (dodatečně) vyměřené daně „hlavního daňového subjektu“.

Právě z tohoto pohledu má zcela zásadní význam výše podrobně rozebraný rozsudek zdejšího soudu, kterým bylo rozhodnuto o kasační stížnosti manžela stěžovatelky. Podstatné přitom je nejen to, že jím byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta žaloba J. K. proti rozhodnutím žalovaného ve věci jeho daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999, ale především důvody, které k tomuto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vedly. Těmito důvody byly, stručně řečeno, nepřezkoumatelné závěry žalovaného o skutkových otázkách, které měly být důvodem pro zrušení těchto rozhodnutí krajským soudem a nikoli k zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Za této situace nemohl krajský soud následně postupovat jinak (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), než rozhodnutí žalovaného zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. Tím ovšem bez dalšího dochází i k novému skutkovému zhodnocení věci v daňovém řízení i v případě stěžovatelky jako spolupracující osoby, neboť (jak bylo již konstatováno), její daňová povinnost je imanentně spjata s daňovou povinností jejího manžela. Stěžovatelka navíc na nedostatky ve způsobu opatřování podkladů pro rozhodnutí a na nesprávné skutkové hodnocení zjištěných skutečností v kasační stížnosti poukazovala; její argumentace je (z logiky věci) shodná s argumentací J. K.. Lze tedy uzavřít, že za daného stavu věci bylo napadeným rozsudkem krajského soudu fakticky potvrzeno rozhodnutí žalovaného, které se přezkoumatelným způsobem nevypořádalo s rozhodnými skutkovými zjištěními a jejich hodnocením a kasační stížnost stěžovatelky namítající právě tyto důvody nezákonnosti prvoinstančního rozsudku je tak důvodná.

Pokud jde konečně o kasační námitku, dle které v případě zdaňovacího období roku 1998 došlo již k prekluzi práva daň dodečně doměřit, zde krajský soud věc zhodnotil po právní stránce zcela správně a v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu (srov. např. rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod č. 1304/2007 a rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Protože úkolem Nejvyššího správního soudu není opakovat správné závěry vyslovené dostatečně srozumitelným a vyčerpávajícím způsobem v prvoinstančním rozsudku, v podrobnostech na toto odůvodnění z důvodů procesní ekonomie odkazuje.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost za důvodnou z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nezbylo mu, než za podmínek ustanovení § 110 odst. 1, věty první s. ř. s., rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu