



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobců a) M. K. a b) Z. K., zastoupených JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčková 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 7. 2007, č. j. 15 Ca 22/2007 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobci **n e m a j í** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 14. 12. 2006, č. j. 19750/06-1100 žalovaný zamítl podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání žalobce a) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 20. 10. 2005, č. j. 197680/05/214911/6343, vydanému Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), kterým mu byla za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 85.920,- Kč. Rozhodnutím ze dne 14. 12. 2006, č. j. 20428/06-1100 zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu odvolání žalobkyně b) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 10. 2005, č. j. 198672/05/214911/6343, vydanému též správcem daně, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2002 ve výši 61 600 Kč. Obě rozhodnutí žalovaného budou v dalším textu souhrnně označena jako „napadená rozhodnutí“.

Obě rozhodnutí žalovaného byla napadena jak žalobcem, tak žalobkyní samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterými se domáhali jejich zrušení. Krajský soud (poté, co obě řízení spojil ke společnému projednání) rozsudkem ze dne 9. 7. 2007, č. j. 15 Ca 22/2007 - 32, žaloby zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že v projednávaných věcech se jednalo o posouzení otázky, zda správce daně oprávněně neuznal žalobci a) za daňově uznatelný výdaj ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, v návaznosti na ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění platném pro rok 2002 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přefakturaci nákladů dle daňového dokladu č. 202115972 ze dne 31. 12. 2002, zaplacených společností KM – PRODUKT, s. r. o. společnosti FEBCZ, s. r. o. za opravné práce pro žalobce (úprava smažírny, oprava kanalizace, a vzduchotechniky, částečná oprava porušeného zdiva, oprava podlah a kanalizace na objektu Krupka, ul. Revoluční č. p. 205) v úhrnné výši 461 000 Kč. Žalobkyně b), jakožto spolupracující osoba ve smyslu ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů, sdílela osud doměřovacího řízení žalobce a). Krajský soud se po skutkovém a právním posouzení věci ztotožnil se závěry žalovaného, že z předložených daňových dokladů a z výpovědí svědků nelze jednoznačně prokázat, že opravy byly skutečně provedeny společností FEBCZ, s. r. o. a že náklady na ně (461 000 Kč na základě tří faktur) uhradila společnost KM – PRODUKT, s. r. o., která následně uhrazenou částku přefakturovala žalobci a). Podrobně se přitom zabýval jednotlivými svědeckými výpověďmi, o něž se opírá výsledek daňové kontroly. Výpovědi svědka M. S. (ze dne 8. 3. 2005 a 4. 5. 2005) shledal krajský soud jako příliš obecné, taktéž výpovědi svědků R. M. a J. K. (obě ze dne 26. 5. 2005 a 23. 3. 2006) zhodnotil jako neprůkazné ve vztahu ke sporné skutečnosti, tedy zda fakturované opravy provedla společnost FEBCZ, s. r. o. Nepřisvědčil přitom námitce žalobců, dle které byla zkrácena jejich práva tím, že žalovaný odmítl provést další výsledek jmenovaných svědků a také místní šetření za účelem zjištění provedení oprav. K požadovaným výsledkům uvedl, že sdílí názor žalovaného o nadbytečnosti takového dokazování, neboť svědci se již k otázce existence plnění od společnosti FEBCZ, s. r. o. vyjadřovali, byť v souvislosti s předcházejícími zdaňovacími obdobími. K navrženému místnímu šetření krajský soud poznamenal, že jeho prostřednictvím by nemohla být prokázána sporná skutečnost (kdo měl opravy provést). Pokud se jedná o výpověď svědka Ing. B., která byla provedena v daňovém řízení vedeném se společností KM – PRODUKT, s. r. o., ani ta neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti FEBCZ, s. r. o. K návrhu na další výsledek svědka M. Z. (jednatele společnosti FEBCZ, s. r. o.) krajský soud uvedl, že nebylo zapotřebí tohoto důkazu opakovaně provádět, neboť výsledek proběhl dne 10. 5. 2005 [v souvislosti s odvolacím řízením žalobce a) týkajícím se zdaňovacích období roku 2000 a 2001] a svědek odmítl vypovídat s odvoláním na ustanovení § 8 daňového řádu. Odmítl přitom názor, že vycházel-li správce daně z předchozích výpovědí jmenovaného, použil tím důkazních prostředků, které byly opatřeny dílem před zahájením kontroly a dílem bez přítomnosti žalobce nebo jeho právního zástupce. Zde poukázal na skutečnost, že svědek M. Z. byl vyslýchán ještě v rámci odvolacího řízení za přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce, avšak tehdy odmítl vypovídat z důvodu hrozícího trestního stíhání. Krajský soud, měl sice za nepochybné, že výsledky trestního řízení a jednotlivé výpovědi v něm nelze bez dalšího

přejímat do daňového řízení (§ 31 odst. 4 daňového řádu), ale dospěl k závěru, že nic takového žalovaný v předmětné věci neučinil, neboť výpovědi M. Z. učiněné v trestním a jiném daňovém řízení nebyly přejaty a osvědčeny bez dalšího jako důkaz v předmětném daňovém řízení, nýbrž jen posloužily k dokreslení skutkového stavu.

Při popsaném hodnocení věci krajský soud vycházel z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy poukázal na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene (ve prospěch správce daně) v daňovém řízení; to vychází ze zásady ochrany zájmů státu na řádném plnění daňových povinností. Kromě toho, s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dospěl k závěru, že obě zprávy o daňové kontrole byly vypracovány pečlivě a v takovém rozsahu, že je zřejmé, co vše daňový subjekt při kontrole předložil, jaký byl obsah předložených dokladů, jaké svědky navrhl a co svědci uvedli, i to, které z navrhovaných důkazních prostředků správce daně neosvědčil jako důkaz a proč. Konstatoval, že nezjistil nezákonně vedené dokazování (v rozporu se zásadami daňového řízení), správce daně i žalovaný postupovali tak, aby zjistili skutečný stav věci a rozhodné skutečnosti co nejúplněji a daňové řízení nebylo vedeno tendenčně vůči žalobcům.

Rozsudek napadli žalobci (dále jen „stěžovatelé“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelé v kasační stížnosti namítají, že provedeným dokazováním (zejména výpověďmi svědků M. S., J. K., R. M. a Ing. B.) bylo vynaložení předmětných výdajů v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce a) dostatečně prokázáno. Nesouhlasí s názorem, že neunesli důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a dále s tím, že správcem prvotně zkoumaná otázka, zda se zdanitelné plnění samo o sobě uskutečnilo, byla zredukována na dokazování toho, který subjekt jej uskutečnil. Z hlediska důkazního břemene pokládají stěžovatelé za prokazané, že nabídli veškeré jim dostupné důkazy. Postup správce daně byl svévolný, neboť na jejich důkazní břemeno kladl nepřiměřené nároky. Stěžovatelé podotýkají, že už snad ani neexistují další důkazní prostředky, jak spornou okolnost prokázat. Uvádějí dále, že odmítají být v pozici daňového subjektu, který nese břemeno důkazní, plní jej všemi dostupnými prostředky, ale opakovaně naráží na libovůli správce daně, který důkazní prostředky označuje za nedostačující, podceňuje jejich důkazní význam apod. Pokud svědek M. Z. odmítl vypovídat před správcem daně z obavy z trestního stíhání své osoby, je evidentní, že se stěžovatelé ocitli v důkazní nouzi právě proto, že svědeckou výpověď odmítl svědek, v jehož ruce zřejmě skončilo jejich plnění. Stěžovatelé rovněž poukazují na to, že z důvodu odmítnutí výpovědi použil správce daně jiné listinné důkazy (protokol ze dne 18. 5. 2004, protokol ze dne 16. 3. 2004, protokol o výslechu M. Z. před orgány Policie ČR ze dne 25. 8. 2004, protokol o zahájení daňové kontroly u daňového subjektu FEBCZ, s. r. o. ze dne 20. 9. 2004); vůči těmto důkazům však namítají, že byly opatřeny dílem před zahájením daňové kontroly u stěžovatele a) a dílem tak, že jejich obsah nebyl stěžovatelům znám. Za těchto okolností byla porušena procesní práva stěžovatelů a základní zásady daňového řízení, neboť nemohli klást svědkovi otázky. Důkazy opatřené mimo daňovou kontrolu mohou z důkazního hlediska jen stěží obstát a být použitelné jako důkaz. Správce daně vycházel z takto provedených důkazních prostředků v rozporu s ustanovením

§ 31 odst. 2 a § 31 odst. 4 daňového řádu. Současně stěžovatelé namítají porušení ustanovení § 2 odst. 1, 3 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu ze strany správce daně. Pokud žalovaný tato pochybení toleroval, porušil ustanovení § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že veškeré námitky uplatňovali stěžovatelé již v řízeních odvolacích, a že se s nimi v odůvodnění svých rozhodnutí již řádně vypořádal. Správce daně i žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem i zákonem o daních z příjmů. Žalovaný poukázal na závěry krajského soudu o správnosti obou zpráv o daňové kontrole, které byly se stěžovateli řádně projednány dne 13. 9. 2005. Závěrem se žalovaný plně ztotožňuje s obsahem a závěry napadeného rozsudku krajského soudu.

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.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno říci, že argumentace stěžovatelů se do značné míry nese v rovině obecné, kdy polemizují s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, ať již z pohledu požadavků hmotného práva, či úpravy procesní. V této, obecné, rovině proto považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na část odůvodnění napadeného rozsudku (strana 3 a 4), kde je krajským soudem podán přílehlavý výklad povinnosti daňového subjektu v rámci dokazování v daňovém řízení. Nad tento rámec lze poukázat na základní judikaturu v této oblasti, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS (kde je zdůrazněna prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí), rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na www.nssoud.cz (k povinnosti daňového subjektu dostatečně identifikovat navrhované důkazy), rozsudek ze dne 13. 4. 2006, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt) či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, dostupný na www.nssoud.cz (k neexistenci povinnosti daňového subjektu dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí). Pokud jde o ústavněprávní rámec dokazování v daňovém řízení, lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný na www.nalus.usoud.cz); zde se Ústavní soud vyslovil k ústavní konformnosti úpravy dokazování zakotvené v daňovém řádu.

Pokud jde o konkrétně o posouzení daňové uznatelnosti přefakturované ceny oprav společností KM – PRODUKT, s. r. o., zde je potřeba zdůraznit, že žalovaný nepopřel samotnou existenci přijatého zdanitelného plnění (oprava a úprava technologického zařízení a objektu v Krupce), nýbrž výdaje s tímto plněním související neuznal jako daňové (§ 24 zákona o daních z příjmů) z toho důvodu, že stěžovatel a) neprokázal, že toto plnění fakticky poskytl subjekt (společnost FEBCZ, s. r. o.), který je fakturoval společnosti KM – PRODUKT, s. r. o. Vycházel tedy z předpokladu, že údaje uvedené na příslušných

fakturách (představujících se jako daňové doklady) musí vycházet ze skutečného stavu věci; zde by proto muselo být prokázáno, že stěžovatel a) zaplatil (byť přes prostředníka) za skutečně provedené práce poskytnuté právě společností FEBCZ, s. r. o., tedy že mu bylo prostředníkem fakturováno plnění, které poskytl subjekt, jemuž prostředník práce zaplatil. Tato úvaha (akceptovaná i rozsudkem krajského soudu) přitom plně odpovídá dikci § 24 zákona o daních z příjmů a je v souladu s ustálenou judikaturou (viz. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63 či ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupné na www.nssoud.cz). Z tohoto pohledu je pak třeba nahlížet na obsah jednotlivých svědeckých výpovědí a dalších důkazů. Pokud jde konkrétně o výpovědi svědků S., M. a K. mladšího, krajský soud jejich relevantní část v odůvodnění popsal. Nejvyšší správní soud zcela potvrzuje jeho názor, že tyto výpovědi jsou spíše neurčité a v některých bodech dokonce rozporné; v podrobnostech opět odkazuje na příslušné části odůvodnění (str. 4). Zde sluší poznamenat, že výpovědi byly dílem podány v souvislosti se zjišťováním daňové povinnosti stěžovatelů za předcházející dvě zdaňovací období (v rámci stejné daňové kontroly jako v této věci), jejich vypovídací schopnost i pro zdaňovací období roku 2002 nicméně stěžovatelé nikterak nezpochybňují. Nad tento rámec je nutné zdůraznit, že zmiňované svědecké výpovědi vskutku svědčí spíše pro závěr, že stěžovatelem a) deklarované přijaté práce byly skutečně provedeny, nelze z nich však dovodit, že byly provedeny právě společností FEBCZ, s. r. o., tím spíše pak za podmínek uváděných stěžovateli. Jednotlivé výpovědi, pokud jde o konkrétní okolnosti, pak převážně směřují k osobě svědka Z., který by o nich měl mít povědomost; tento svědek však tvrzení stěžovatelů taktéž nepotvrdil (viz dále). Pokud jde konečně o svědeckou výpověď Ing. B., stěžovatelé závěr krajského soudu o její bezpředmětnosti pro dokazování v této věci nikterak nezpochybňují.

I výpovědi (pro věc zřejmě klíčového) svědka Zahálky se krajský soud v odůvodnění rozsudku podrobně zabýval (str. 5 a 6). Z odůvodnění rozsudku, napadených rozhodnutí žalovaného i obsahu předloženého správního spisu je zřejmé, že v rámci daňového řízení v této věci se správce daně jmenovaného svědka pokusil vyslechnout 10. 5. 2005, a to za účasti stěžovatele a), resp. jeho zástupce. Svědek však, s odkazem na probíhající trestní řízení, odmítl k věci vypovídat. Daňové orgány tedy vycházely z výpovědi tohoto svědka, které podal v řízeních týkajících se společnosti jejímž byl společníkem (FEBCZ, s. r. o.). Pokud jde o jejich obsah, není sporu o to, že svědek pouze potvrdil, že faktury jménem zmiňované společnosti vystavoval, avšak šlo veskrze jen o formální úkony bez věcného obsahu. Tyto skutečnosti stěžovatelé nepopírají. Správce daně si následně opatřil též výpověď tohoto svědka podanou v rámci trestního řízení vedeného proti jeho osobě (protokol z 25. 8. 2004), která tyto skutečnosti potvrzuje. Z uvedeného má Nejvyšší správní soud zřejmé, že argumentace stěžovatelů v kasační stížnosti je zcela lichá a zavádějící. Především je nutno upozornit, že v rámci daňové kontroly prováděné v nyní projednávané věci byl učiněn pokus o výslech svědka Z., a to při plném respektování procesních práv stěžovatelů. Pokud využil svého ústavně zaručeného práva nevypovídat, správci daně nic nebránilo provést ve věci další šetření, neboť z tohoto procesního úkonu nebyly relevantní skutečnosti zjištěny. Na tomto místě sluší podotknout, že daňové orgány nemají legitimní prostředky k tomu, jak svědka, odvolávajícího se na právo nevypovídat (§ 8 odst. 2 daňového řádu), k výpovědi donutit. Pokud jde o samotnou použitelnost těchto výpovědí, zde lze odkázat především na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS), dle kterého „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných*

v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků.“ Ze shora popsanych skutečností je zřejmé, že daňovými orgány použité výpovědi svědka Z. z jiných daňových řízení a z řízení trestního byly použity v intencích zde vysloveného právního názoru a Nejvyšší správní soud se tak shoduje s názorem krajského soudu, že daňové orgány nepochybily, pokud protokoly o výpovědi svědka podané v jiných řízeních (které jsou navíc veřejnými listinami) použily pro potřeby dokazování v této věci. Argumentace stěžovatelů, že ve vztahu k těmto výpovědím nemohli uplatnit svá procesní práva (účastnit se při tomto procesním úkonu a klást svědkovi otázky) by mohla mít naději na úspěch jen za situace, pokud by se tímto způsobem daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení; o takový případ však, z důvodů výše popsanych, evidentně nešlo. Za splněnou lze konečně považovat i v citovaném judikátu zmíněnou podmínku seznámení se daňového subjektu s takto opatřenými důkazy. Jakkoli stěžovatelé svou argumentací směřují k tvrzení, že obsah těchto výpovědí byl pro ně překvapivý a neměli možnost na ně kvalifikovaně zareagovat, i tato tvrzení vyvrací obsah správního spisu. Existence těchto svědeckých výpovědí, coby důkazních prostředků použitých v daném daňovém řízení, musela být stěžovatelům zřejmá, a to včetně jejich obsahu. Zde lze poukázat na průběžné protokolární seznamování stěžovatele a) s dosavadními výsledky dokazování i na zprávu o daňové kontrole. Stěžovatelé měli tedy možnost se s jejich obsahem seznámit a zareagovat na ně, a to např. i navržením nových důkazních prostředků, které by skutečnosti z těchto protokolů vyplývající rozporovaly. Otázku vyhodnocení všech výpovědí svědka Z. lze tedy uzavřít konstatováním, že krajský soud postupoval zcela v intencích zákonné úpravy i judikatury zdejšího soudu.

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud stěžovateli vytýkané důvody nezákonnosti napadeného rozsudku neshledal. Nezbylo mu proto, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelé byli v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšní, právo na náhradu nákladů řízení jim nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu