



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **D. Š.**, zastoupené Mgr. Michalem Poupětem, advokátem v Praze 1, Nekázanka 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12 v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, č. j. 11 Ca 153/2005 – 45,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2006, č. j. 11 Ca 153/2005 - 45 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 4. 2005, č. j. 2858/05-110. Tímto rozhodnutím, ve spojení s rozhodnutím Finančního úřadu ve Slaném ze dne 1. 7. 2004, č. j. 38334/04/031920/1186, byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 16 730 Kč.

Jak městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, v projednávané věci byla spornou otázka uznatelnosti daňových výdajů sdružení „L. 203-02“ (jehož byla stěžovatelka členem), které měly být vynaloženy jako úhrada zálohových plateb účtovaných sdružení společností D., s.r.o. za poskytnuté služby. Tyto služby spočívaly v provedení ekonomického a daňového poradenství a vedení skladu a hospodářství lékárny vedené druhým účastníkem sdružení Dr. Š. na základě smlouvy ze dne 1. 4. 1997 a jejího dodatku ze dne 5. 5. 1997. Daňové orgány dospěly k názoru, že stěžovatelka faktické přijetí těchto služeb neprokázala a neunesla tak své důkazní břemeno stran těchto výdajů, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č.

586/1992, o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že pouhá existence uzavřených smluv není důkazem, který by prokazoval věcné plnění smluvených služeb s tím, že takovým důkazem nejsou ani přijaté či vystavené faktury. Ani skutečnost, že na základě těchto faktur došlo k peněžní transakci, ještě neznamená, že tomuto peněžnímu plnění muselo předcházet skutečné faktické přijetí služeb od společnosti D., s. r. o. Městský soud dále uvedl, že žalovaný nepochybil ani v tom, přihlédl-li při rozhodování k personálnímu propojení členů sdružení a společnosti D., s. r. o. V daňovém řízení bylo vycházeno jak z důkazů předložených stěžovatelkou, tak i z důkazů provedených správcem daně z vlastní iniciativy; předložení dalších dokladů stěžovatelkou bylo požadováno s ohledem na skutečnost, že jí nabízené důkazní prostředky neprokazovaly skutečnosti deklarované v daňovém přiznání. V této souvislosti soud dále uvedl, že hodnocení důkazů přísluší výhradně správci daně, přičemž odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů správním orgánem není sám o sobě důvodem ke zrušení rozhodnutí soudem, odpovídá-li tento postup zásadám uvedeným v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále městský soud odmítl námitku stěžovatelky, dle které daňové orgány neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejího účetnictví [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. K tomu uvedl, že *„z obsahu správního spisu (...) vyplývá závěr, že správce daně i žalovaný odvolací orgán této své povinnosti dostály, neboť (...) jednotlivé žalobkyni nabízené důkazy i důkazy provedené z vlastní iniciativy správce daně ve své vzájemné souvislosti umožnily správním orgánům vyvodit závěr, vyvracející tvrzení žalobkyně a tento je podrobně žalovaným popsán a odůvodněn v napadeném rozhodnutí“*.

V kasační stížnosti opřené o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) stěžovatelka především uvedla, že předmětné sdružení s Dr. Špacírem uzavřela za účelem provozování lékárny. Společnost D., s. r. o., pak na základě smlouvy o dílo a jejího dodatku poskytovala sdružení servisní služby ve smlouvě blíže specifikované. Dle jejího názoru svou důkazní povinnost ohledně prokázání poskytnutých plnění na základě tohoto smluvního vztahu prokázala, když zejména poukázala na skutečnost, že část rozporovaných služeb měla charakter činnosti bez hmotného zachycení a jejich realizaci tak není možno doložit předložením nějakého hmatatelného výsledku. Dále stěžovatelka uvedla, že daňové orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů vyjádřenou v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, když neprovedly výslechy jí navrhaných svědků – daňového poradce a jednatele společnosti D., s. r. o. Městský soud pochybil, jestliže k této její námitce uvedl, že o porušení této zásady by se mohlo jednat pouze za situace, pokud by závěr správních orgánů odporoval logickému uvažování. Správný není rovněž jeho závěr, dle kterého správní orgány nejsou povinny provést navrhovaný důkaz v případě, lze-li na věc usoudit s konečnou platností již bez provedení takového důkazu. Stěžovatelka přitom již v žalobě poukazovala na fakt, že žalovaný nezdůvodnil, proč návrhu na výslech svědků nevyhověl. Daňové orgány, dle jejího názoru, nedostály též své povinnosti vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázaly vady či nevěrohodnost předložených dokladů a účetnictví. V této souvislosti stěžovatelka uvedla, že správcem daně za část plnění poskytovaného na základě článku I. bodu 3 smlouvy daňový výdaj stanoven podle pomůcek, ačkoli pro takový postup nebyly splněny zákonem stanovené podmínky. Ze zcela nepochopitelných důvodů však následně (s odkazem na nedostatky vyúčtování poskytnutého plnění) ani takto stanovené výdaje (spolu s dalšími výdaji dle uvedené smlouvy) neuznal. Tímto nelogickým postupem tak správce daně porušil mj. § 46 odst. 3 daňového

řádu, neboť ačkoli sám shledal výhody pro daňový subjekt, nikterak k nim nepřihlédl. Městský soud však k této žalobní argumentaci v odůvodnění svého rozsudku vůbec nepřihlédl. Stěžovatelka konečně poukázala na nepřesnosti v odůvodnění rozsudku, které jsou, dle jejího názoru, způsobeny tím, že městský soud v této věci nepostřehl částečně odlišný skutkový základ od souvisejících věcí, které k žalobě stěžovatelky taktéž projednával.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že setrvává na právním názoru vyjádřeném v odůvodnění svého rozhodnutí. Z tohoto důvodu proto navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu, přičemž shledal, že jde o rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

V projednávané věci bylo předmětem sporu posouzení, zda stěžovatelka v rámci daňového řízení dostatečným způsobem prokázala, že částka ve výši 195 000 Kč (coby její podíl na sdružením deklarovaných výdajích – zálohách za práce provedené společností D., s. r. o. na základě smlouvy ze dne 1. 4. 1997) je daňovým výdajem, který měl vliv na výši základu daně a samotnou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001.

Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že městský soud aproboval závěr daňových orgánů, dle kterého v případě rozporovaných záloh není zřejmý právní důvod pro jejich úhradu ve smyslu podmínek vyplývajících ze smlouvy ze dne 1. 4. 1997, přičemž účtované plnění ani předmětu této smlouvy neodpovídá. Dle názoru městského soudu tedy správce daně postupoval správně, pokud po stěžovateli požadoval prokázání faktického plnění, na jehož základě by bylo lze uzavřít, že vyplacené finanční prostředky jsou skutečně výdajem na dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Ve shodě s daňovými orgány pak uzavřel, že stěžovatelka věcné plnění smluvených služeb od společnosti D., s. r. o. neprokázala, ač ji v tomto směru tížilo důkazní břemeno.

Stěžovatelka nicméně v žalobě rozporovala též postup správce daně, který v případě plnění odkazujícího se na článek I. bod 3 smlouvy nejprve (dle jejího názoru cestou daňových pomůcek) upravil výši uplatňovaných výdajů, které však následně (obdobně jako další výdaje) neuznal za daňově uznatelné *per se*. Stěžovatelka tento postup označila za „schizofrenní“ a namítala v této souvislosti neexistenci podmínek pro aplikaci daňových pomůcek a současně porušení ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. K této námitce se však městský soud v odůvodnění svého rozsudku vůbec nevyjádřil.

Řízení před městským soudem bylo vedeno v procesním režimu části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Toto řízení je ovládáno zásadou dispoziční [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.], jejímž výrazem je povinnost soudu přezkoumat důvodnost všech řádně uplatněných žalobních bodů. Pokud soud této své povinnosti bezvýtku nedostojí, nelze než dovést, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Na tomto místě je nicméně nutno poznamenat, že nyní projednávaná věc vykazuje jisté odlišnosti oproti věcem projednaným Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Af 51/2006 a 1 Af 52/2006. V těchto řízeních byly přezkoumávány (a následně pro nepřezkoumatelnost zrušeny) rozsudky městského soudu, jimiž byly zamítnuty žaloby stěžovatelky proti rozhodnutím žalovaného, vydaným ve věci její daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000. Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti,

že v těchto případech daňové orgány (stejně jako v této věci) neuznaly za prokázanou existenci plnění od společnosti D., s. r. o. dle článku I. bodu 1 a 2 smlouvy, avšak uznaly (narozdíl od nyní projednávané věci) výdaje odkazující se na článek I. bod 3 smlouvy (byť v redukované podobě). Tento rozdíl nicméně neznamená, že městský soud by zde byl zbaven povinnosti vypořádat se s každou žalobní námitkou, tedy i s námitkou rozporující shora popsany postup správce daně, který stěžovatelka označila za aplikaci daňových pomůcek. Nejvyšší správní soud o této žalobní námitce sám věcně uvážit nemůže, neboť jeho rolí, jako soudu kasačního, je pouze přezkoumat zákonnost závěrů uvedených v rozsudku napadeného kasační stížností.

Městský soud se ostatně s veškerou žalobní argumentací vypořádal pouze ve značně obecné rovině, o čemž svědčí i způsob, jakým se vyslovil k námitce stěžovatelky, dle které nebyly splněny podmínky vyplývající z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, coby nezbytného předpokladu pro přechod na daňové pomůcky. Shora popsaná argumentace městského soudu je nejen zcela obecná, ale jde i zcela mimo podstatu věci.

S ohledem na důvody výše uvedené lze tedy konstatovat, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a jsou proto naplněny kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Z těchto důvodů proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek městského soudu ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto krajským soudem v novém rozhodnutí ve věci (§ 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 30. listopadu 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu