



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **B. C.**, zastoupeného JUDr. Janem Kuželem, advokátem se sídlem Nad Šutkou 1811/12, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8. 9. 2010, čj. 7066/10-1100-400276, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 57 Af 59/2010 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 57 Af 59/2010 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 3. 2010, čj. 30406/10/155911400905, Finanční úřad v Sokolově doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 32 955 Kč.

2. Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 8. 9. 2010, čj. 7066/10-1100-400276. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, čj. 57 Af 59/2010 - 51, zrušil napadené

rozhodnutí a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

5. Stěžovatel namítl, že v rámci daňové kontroly nabyt důvodné pochybnosti o tom, že žalobce skutečně obdržel plnění od M. Š. a společnosti BXA, s. r. o. v deklarovaném rozsahu a že za tato plnění uhradil tvrzenou cenu. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, čj. 1 Afs 109/2006 – 160 a čj. 1 Afs 43/2006 – 150, o které krajský soud opřel své odůvodnění, nevyplývá povinnost správního orgánu prokázat, že nedošlo k plnění ze strany žalobce a dodavatele. Je to naopak žalobce, který musí prokázat, že k plnění došlo, chce-li uplatnit nějaký nárok.

6. M. Š. i Yuriy Dorunda (jednatel společnosti BXA) popřeli uskutečnění tvrzených plnění i úhradu za ně. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobce, který byl povinen tyto pochybnosti vyvrátit. Žalobce navrhl výslech svědků, předložil stavební deník, doklady o ubytování, zápis z kontrolního dne stavby a čestné prohlášení. Navržené důkazní prostředky ale nepotvrdily provedení předmětných prací v tvrzeném rozsahu ani úhradu za tato plnění.

7. Svědek K. sice potvrdil předání peněz panu Š., v jeho výpovědi však byly rozpory týkající se místa a času předání peněz. Dále svědek uvedl, že předání peněz byla přítomna jeho družka R. V., která ovšem ve svém čestném prohlášení uvedla, že byla přítomna předání faktur a příjmových dokladů, nikoliv předání peněz. Svědek J. P. sice potvrdil, že pan Š. pracoval na rekonstrukci hotelu Reitenberger, ale kromě této jediné věty, neuvedl žádné jiné ověřitelné skutečnosti, které by jeho tvrzení podpořily. Ani záznamy z kontrolního dne stavby nebo stavební deník neprokázaly tvrzení žalobce o rozsahu dodávek provedených M. Š. a o výši úhrady za ně.

8. Stěžovatel proto nesouhlasil s hodnocením jednotlivých důkazních prostředků krajským soudem. Ani formálně bezvadné účetní doklady samy o sobě nestačí k prokázání uskutečnění plnění, které je v nich tvrzeno. Tyto doklady jsou pouze tvrzením daňového subjektu, že došlo k uskutečnění určitého plnění. Je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Pokud správce daně zjistil nějakou skutečnost, která zpochybňovala daňový doklad nebo údaje uváděné daňovým subjektem, důkazní povinnost přešla na daňový subjekt. Teprve pokud by další důkazy předložené daňovým subjektem prokázaly jeho tvrzení, přešlo by důkazní břemeno zpět na správce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, č. 666/2005 Sb. NSS). Svědci K., Ing. J. S., J. P., Z. K. neuvedli žádné ověřitelné skutečnosti, které by prokázaly skutečné provedení stavebních prací M. Š. a zaplacení ceny uvedené v předložených dokladech. Ani čestná prohlášení J. P. a R. V. neprokázala tvrzení žalobce, protože obsahovala údaje, které byly rozporné se svědeckými výpověďmi nebo byly velmi strohé a nekonkrétní.

9. Ve vztahu k výdajům vůči dodavateli společnosti BXA stěžovatel poznamenal, že žalobce nenavrhl výslech žádného ze zaměstnanců této společnosti, kteří se měli podílet na předmětných plněních, ani výslech kohokoliv jiného z této společnosti, kdo by byl schopen potvrdit uskutečnění tvrzených plnění. Žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, který by prokazoval, že tato společnost vyvíjela v rozhodném období nějakou činnost a měla materiální a personální prostředky potřebné k uskutečnění tvrzených plnění. Navržené důkazní prostředky (svědecké výpovědi J. P., Mgr. J. F., K. Vl., Ing. J. S., zápis z kontrolního dne stavby, potvrzení Ing. I. Pš., stanovisko k protokolu společnosti EXTOL, a. s., prohlášení o ubytování a vyjádření J. H.) neprokázaly tvrzení žalobce o dodávkách v uvedeném rozsahu.

10. Postup správce daně nebyl v rozporu se závěry krajského soudu uvedenými v bodu 50 napadeného rozsudku. Stěžovatel zdůraznil, že výběr obchodního partnera byl na vůli žalobce, který si musel být vědom svého důkazního břemene. Pokud žalobce nevyvinul větší úsilí za účelem zajištění důkazních prostředků, riskoval, že nebude schopen prokázat svá tvrzení v daňovém řízení.

11. V bodu 65 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že by nebylo možné přistoupit k doměření daně z příjmů fyzických osob ani v případě, pokud by žalobce svá tvrzení o uskutečnění zdanitelných příjmů jednoznačně neprokázal, protože daň z příjmů není vázána na unesení důkazního břemene. Stěžovatel ale nezpochybnil zdanitelné příjmy. Pochybnosti se týkaly pouze daňově uznatelných výdajů.

12. Stěžovatel shrnul, že důkazní prostředky navržené žalobcem byly nekonkrétní a obsahovaly řadu rozporů. Žalobce navrhl takto neprůkazné důkazní prostředky v situaci, kdy dodavatelé M. Š. i jednatel společnosti BXA popřeli dodávky prací a jejich zaplacení. Stěžovatel byl proto přesvědčen, že předmětné výdaje nesplňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

IV.

13. Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil se stěžovatelem, že správci daně vyvstaly v rámci daňové kontroly oprávněné pochybnosti. Podle žalobce správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které proto nepřešlo na žalobce.

14. Nad rámec závěrů krajského soudu žalobce doplnil, že výpověď svědka Y. Dorundy nebyla procesně použitelná, protože žalobce nebyl řádně a včas vyrozuměn o době a místě konání výslechu. Podle sdělení finančního úřadu ze dne 12. 5. 2008 se výslech měl konat dne 19. 5. 2008 od 12 hod na adrese Na Náměti 4/420, Kutná Hora. Výslech však ve skutečnosti začal již od 9 hodin. Navíc na uvedené adrese nesídlí finanční úřad, ale Policie ČR, Služba kriminální policie a vyšetřování. Po účastníkovi řízení není možné požadovat, aby složitě pátral, do kterého patra a které místnosti se má dostavit. Žalobci tak bylo znemožněno účastnit se výslechu a klást svědkovi otázky. Správce daně zatajil před žalobcem významné skutečnosti tím, že žalobci předložil zcenzurovaný protokol o výslechu svědka, aby žalobce nezjistil, že svědek Dorunda byl vyslýchán i ve vztahu k jiným řízením.

15. Nelze ani přehlédnout, že svědek Dorunda, který je jednatelem společnosti BXA, měl zájem tvrdit, že k plnění společností BXA nedošlo, protože nelze vyloučit, že společnost BXA nezahrnula tato plnění do svých příjmů a neodvedla daň z příjmů ani daň z přidané hodnoty. Obdobně závěr o unesení důkazního břemene správcem daně nelze založit pouze na zcela nevěrohodné výpovědi M. Š., který nepodává daňová přiznání. Také M. Š. měl zájem tvrdit, že žalobce nezná a že neobdržel od žalobce žádné finanční prostředky za vykonané práce. Ve světle těchto skutečností je třeba hodnotit věrohodnost obou svědků. Jejich svědecké výpovědi byly navíc znevěrohodněny dalšími důkazy, především výpověďmi svědků K., P., V., Ing. S. a předloženými listinami. Z těchto důkazů jednoznačně vyplývá, že M. Š. i společnost BXA vykonávali pro žalobce práce na přestavbě hotelu Reitenberger a obdrželi za to úhradu. I pokud by tedy teoreticky správce daně unesl své důkazní břemeno, žalobce prokázal dalšími důkazy, že vynaložil uvedené výdaje.

V.

16. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

17. Kasační stížnost je důvodná.

18. Krajský soud se mýlil v závěru, že nebylo rozhodné, zda žalobce unesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle krajského soudu by byl správce daně oprávněn dodatečně vyměřit žalobci daň pouze tehdy, pokud by provedenými důkazy prokázal, že subdodavatelé žalobce M. Š. a společnost BXA neprovedli pro žalobce pomocné stavební práce na předmětné zakázce a že jim žalobce nezaplatil.

19. Takové závěry jsou v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení i s ustálenou judikaturou zdejšího soudu. Touto problematikou se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67 (srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

20. Postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

21. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti

účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

22. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

23. Krajský soud nesprávně uzavřel, že daň z příjmů není vázána na unesení důkazního břemene daňovým subjektem. Nadto nijak nevysvětlil, proč by měla pro daň z příjmů existovat výjimka z výše popsaného rozložení důkazního břemene (pro úplnost soud doplňuje, že z obecného pravidla pro rozložení důkazního břemene existují výjimky, kdy břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně, např. v případě postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, viz např. rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, toto ustanovení ovšem není pro nyní posuzovanou věc rozhodné).

24. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že (1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (2) v tvrzeném rozsahu a (3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, a ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108).

25. Požadavek krajského soudu, aby správce daně jednoznačně prokázal, že k uskutečnění daňově uznatelných výdajů nedošlo, navíc odporuje tzv. negativní důkazní teorii, podle níž nelze doložit přímý důkaz o tom, že se určitá skutečnost nestala. Jinými slovy, nelze prokázat to, co neexistuje (blíže viz např. rozsudky ze dne 26. 7. 2006, čj. 3 Azs 35/2006 - 104, č. 951/2006 Sb. NSS, a ze dne 5. 6. 2013, čj. 2 Afs 57/2012 - 35, nebo nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2010, sp. zn. I. ÚS 22/10, bod 24).

26. Krajský soud nesprávně a nelogicky dovodil z rozsudků zdejšího soudu čj. 1 Afs 109/2006 - 160 a čj. 1 Afs 43/2006 - 150, že daň není možné vyměřit, pokud po provedeném dokazování lze učinit pouze závěr, že uskutečnění daňově uznatelných výdajů není vyloučeno. Ve zmiňovaných rozhodnutích Nejvyšší správní soud dospěl ke zcela opačnému závěru, že stěžovatelka (daňový subjekt) neunesla své důkazní břemeno, protože k prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, pokud ji důkazní prostředky pouze nevylučují. Povinností správce daně není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit. Obdobné závěry vyslovil soud také v rozsudku čj. 1 Afs 43/2006 - 150.

27. V důsledku nesprávného posouzení právní otázky rozložení důkazního břemene pak krajský soud chybně vyhodnotil přechod důkazního břemene v nyní posuzované věci.

28. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem dostatečně odůvodnil ve výzvě ze dne 1. 12. 2008.

29. Správci daně vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti „*režijních výdajů*“ vztahujících se k dokladům vystaveným M. Š., protože tento dodavatel nepodával přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Vyzval proto žalobce k prokázání, že práce uvedené v předložených dokladech M. Š. skutečně provedl a že žalobce skutečně zaplatil M. Š. uvedenou cenu.

30. Dále správce daně zjistil na základě dožádání u místně příslušného správce daně, že jednatel společnosti BXA při ústním jednání dne 19. 8. 2008 popřel, že by znal žalobce a že by mu dodal práce, služby nebo materiál a že by za to obdržel finanční prostředky. Dále jednatel uvedl, že žádnou fakturu pro žalobce nevystavil ani nepodepsal. Vyloučil také, že by se žalobcem uzavřel smlouvu. Správce daně proto vyzval stěžovatele, aby prokázal, že společnost BXA skutečně provedla tvrzené práce a že stěžovatel skutečně uhradil částku uvedenou v předmětných pokladních dokladech.

31. Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů. Krajský soud po posouzení důkazních prostředků předložených žalobcem uzavřel, že nebylo vyloučeno, že žalobce předmětné výdaje vynaložil. Z tohoto závěru pak krajský soud nesprávně dovodil, že správce daně nebyl oprávněn vyměřit daň. Pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů však nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat. Krajský soud proto bude povinen v dalším řízení posoudit, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ve výše popsaném smyslu.

32. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalobce uplatnil námitku, že výpověď svědka Dorundy je procesně nepoužitelná, teprve v doplnění žaloby, které předal k poštovní přepravě dne 29. 11. 2010. Lhůta pro podání žaloby přitom skončila dne 13. 11. 2010, uplynutím dvou měsíců od doručení napadeného správního rozhodnutí (13. 9. 2010). Řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námítky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. např. rozsudky ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 - 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92, ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 - 407, či ze dne 16. 12. 2009, čj. 6 A 72/2001 - 75, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, bod 39).

33. Pokud žalobce zopakoval tuto námitku ve vyjádření ke kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí nemohl zabývat. Krajský soud sice zmínil, že podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu měl žalobce právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky a že k tomu nedošlo, nevyvodil však z této skutečnosti žádné právní závěry a neposoudil, zda případné pochybení správce daně mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K takovému posouzení nebyl krajský soud ostatně ani oprávněn s ohledem na shora zmíněnou zásadu koncentrace řízení. Nejvyšší správní soud proto pouze odkazuje na rozsudek ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 8/2013 - 34, v němž se obdobnou námitkou žalobce zabýval ve vztahu k řízení týkajícímu se daně z přidané hodnoty, v němž žalobce uplatnil obdobnou námitku včas.

34. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

35. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 30. října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu