



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **S. Š.**, zastoupené JUDr. Ivetou Petrovou, advokátkou, se sídlem v Novém Městě nad Metují, Nádražní 2151, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. prosince 2012, č. j. 7656/12 - 1100 - 602925, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. února 2015, č. j. 31 Af 21/2013 - 134,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. února 2015, č. j. 31 Af 21/2013 - 134, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové označeného v návěti. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 24. května 2011, č. j. 114785/11/243913601231, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 97 180 Kč a penále ve výši 19 435 Kč

za zdaňovací období roku 2007. K dodatečnému vyměření dně z příjmů přistoupil finanční úřad z toho důvodu, že žalobkyně se jako spolupracující osoba podílela na podnikání svého manžela. Finanční úřad provedl daňovou kontrolu u manžela žalobkyně a na základě zjištění z této daňové kontroly vyloučil ze základu daně manžela stěžovatelky částky za úhradu přijatých faktur od dodavatele stavebních prací V. P. v celkové výši 571 000 Kč. Poměrná část (50 %) z této částky se promítla do zvýšení základu daně u stěžovatelky.

[2] Žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové v této věci zamítl Krajský soud v Hradci Králové svým v návětí označeným rozsudkem.

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala prostřednictvím své právní zástupkyně proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní vznesla řadu výhrad vůči postupu krajského soudu i proti odůvodnění jeho rozhodnutí. Za klíčovou lze označit námitku, že krajský soud nesprávně posoudil po právní stránce otázku unesení důkazního břemene, dovodil-li, že to byl daňový subjekt, kdo důkazní břemeno neunesl. Stěžovatelka poukazuje na to, že za celou dobu daňového řízení obdržel její manžel toliko jedinou výzvu správce daně, a to ze dne 21. 9. 2009, č. j. 103478/09/243931608200. Tou pak byl vyzván jen k „*vysvětlení skutečností uváděných v daňovém přiznání a k prokázání dále uvedených skutečností. Měl tedy doložit jakýmkoliv důkazním prostředkem, že (i) práce uvedené na přijatých fakturách byly skutečně provedeny, že (ii) je převzal a (iii) že skutečně částky vynaložil a vyplatil osobě uvedené na dokladech*“. Jinak řečeno, měl tedy prokázat oprávněnost a správnost uplatněných výdajů. Tomu požadavku vyhověl, jelikož navrhl důkazy a svědecké výpovědi, které byly provedeny. Správce daně nesdělil po celou dobu řízení daňovému subjektu žádné konkrétní pochybnosti, pro které považoval daňovou evidenci manžela stěžovatelky za nevěrohodnou či nesprávnou. Takovou pochybností by podle stěžovatelky mohlo být např. sdělení, že zmíněný dodavatel p. P. je např. nekontaktním subjektem, pochybnost, zda fakturované práce byly provedeny na zakázkách manžela stěžovatelky, který by je dále vyúčtoval atd. Stěžovatelce samotné nadto ani žádná výzva zaslána nebyla, takže její důkazní břemeno vůbec nemohlo být aktivováno. Teprve v rozhodnutí o odvolání ze dne 12. prosince 2012 žalovaný uvedl, že důvodem k doměření daně bylo to, že nebylo prokázáno provedení a předání prací V. P. a že tento dodavatel skutečně pracoval na jeho zakázkách (tedy z jiných důvodů nežli byly důvody prvostupňového rozhodnutí). Tímto postupem bylo daňovému subjektu zabráněno v tom, aby mohl vznést relevantní důkazní návrhy a vyvrátit domněnky odvolacího správního orgánu. Tato okolnost byla také důvodem, proč navrhoval správnímu soudu doplnit dokazování (před správním orgánem mu to uvedeným postupem odvolacího správního orgánu nebylo umožněno).

[4] Vedle toho stěžovatelka namítala též, že závěry krajského soudu proto nemají ani oporu ve skutkovém stavu věci. Příkladem je závěr, že k doměření daně došlo i s ohledem na nedoložení stavebních deníků, které měly být podle krajského soudu vyžadovány správcem daně, což stěžovatelka rozporuje. Krajský soud také bez jakéhokoli odůvodnění sdělil, že byly nedostatky v daňové evidenci (str. 14 rozsudku), aniž by uvedl o jaké chyby šlo, zda je lze daňovému subjektu přičítat k tíži, ani jakou pro to má oporu v právních

pokračování

předpisech. Obdobně lze podle stěžovatelky hodnotit i závěr krajského soudu ohledně vystavení faktur dodavatele v počítačovém programu, který používá i stěžovatel, pročez mělo dojít k oslabení jeho důkazní pozice. Stěžovatel používal účetní program „Úcto“ (Tichý a spol., Palackého nám. 184, Nový Bor, www.ucto2000.cz). Tento účetní program patří k nejrozšířenějším účetním programům v České republice. Není při tom vůbec určen jen pro plátce daně z přidané hodnoty, ale pro jakéhokoliv plátce daně – tedy i pro dodavatele V. P., který plátcem daně z přidané hodnoty nebyl. Stěžovatelka ověřila, že tento program umožňuje vyplnit pole „Datum uskutečnění zdanitelného plnění“ na faktuře i vystaviteli faktury, který je neplátcem.

[5] Vyjádření žalovaného, na něhož od 1. ledna 2013 přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové, se vyjadřovalo k námitkám směřujícím proti jeho postupu. Není podle něj pravdou, že by nebyl stěžovatel vyzván k dokazování rozhodných skutečností. Dokazování prováděl jak správce daně, tak žalovaný a po celý průběh správy daně byl stěžovatel vyzván k unesení důkazního břemene. Podle žalovaného je třeba rozlišovat mezi důkazní povinností, která znamená předložit důkazní prostředky k výzvě správce daně, a důkazním břemenem, jehož unesením je třeba rozumět to, že (po splnění důkazní povinnosti) vyplýne z veškerých důkazních prostředků přeložených daňovým subjektem závěr, který prokáže jeho tvrzení. Daňový řád rovněž nezavazuje správce daně, který úspěšně zpochybní deklarované zdanitelné plnění, resp. toto není prokázáno po stránce faktické, aby zjišťoval, jak skutečně došlo k zdanitelnému plnění, je-li zřejmé, že uskutečněno být muselo. K dalším výše vymezeným námitkám se žalovaný (logicky) nevyslovil, neboť ty směřovaly vůči odůvodnění rozhodnutí krajského soudu a k jeho postupu ve věci.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou podle příslušných ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[7] Nejprve je nutno uvést, že jak správní, tak i soudní řízení v této věci týkající se stěžovatelky svým předmětem úzce souvisí s řízením, v němž se jedná o dodatečné vyměření daně z příjmu jejímu manželovi. I manžel stěžovatelky podal ve své věci obsahově prakticky totožnou kasační stížnost, přičemž sedmý senát Nejvyššího správního soudu již o ní rozhodl rozsudkem ze dne 21. května 2015 č. j. 7 Afs 85/2015 - 35, jímž zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, a věc vrátil tomuto krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu shledal sedmý senát Nejvyššího správního soudu především v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. K tomu uvedl následující odůvodnění.

[8] „Z napadeného rozsudku krajského soudu ... není zřejmé, ačkoliv mělo jít o stěžejní okolnosti svědčící neunesení důkazního břemene stěžovatelem, na základě jakých rozhodných skutkových okolností dospěl k závěru, že ze strany správce daně byly po stěžovateli výslovně

vyžadovány stavební deníky dle jednotlivých staveb v souvislosti s pracemi, které měl na těchto stavbách vykonávat právě dodavatel V. P. Uvedené platí tím spíše, reagoval-li stěžovatel řádně a včas na jedinou výzvu správce daně ze dne 21. 9. 2009 a tvrdí-li, že jeho důkazní břemeno nebylo po té nijak aktivováno.

[9] *Obdobně z napadeného rozsudku krajského soudu není patrné, jaké nedostatky v daňové evidenci (jaké konkrétní porušení konkrétního právního předpisu upravující vedení daňové evidence stěžovatelem), měl krajský soud na mysli, pokud od nich také dovozoval neunesení důkazního břemene stěžovatelem (popřípadě, od nichž dovozoval, že svědčily ve prospěch pochybností správce daně). Není tak na jisto postaveno, jaká porušení právních předpisů krajský soud stěžovateli ve skutečnosti vytyká, ani která z těchto porušení, a v jaké formě, měl uvádět sám stěžovatel.*

[10] *Z rozsudku krajského soudu rovněž nevyplývá, jak naložil s žalobní námitkou a k ní se vztahující argumentací směřující proti závěru (domněnce) správních orgánů, že sporné faktury byly vystaveny stěžovatelem, když deklarovaný dodavatel měl používat stejný software, ačkoliv nebyl plátcem daně.*

[11] *Krajský soud tak z uvedených důvodů zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů.*

[12] *Uvedl-li krajský soud ve svém rozsudku, bez jakékoliv bližší konkretizace, že se dalšími žalobními námitkami již nezabýval, byť tomu tak bylo údajně z toho důvodu, že rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok rozsudku, je jeho rozsudek rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že je základní povinností krajského soudu, nechce-li vybočit z mantinelů ústavně garantovaného spravedlivého procesu, aby jednotlivé žalobní body stěžovatele nejen vymezil, ale aby také o nich i jednotlivě uvážil. To znamená, že krajský soud je povinen posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného v mezích všech jednotlivých žalobních bodů (nikoliv souhrnně a bez bližší specifikace), popřípadě je povinen účastníkům řízení vždy ozřejmit, z jakých skutkových a právních důvodů považuje ty které žalobní body za liché, mylné, či vyvrácené. Takto ale krajský soud v projednávané věci nepostupoval. Namísto toho jen uvedl, že se „dalšími žalobními námitkami nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé výrok rozhodnutí změnit“. I z tohoto důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.“*

[13] *V rozsahu, v jakém mu to nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu umožňovala, vyslovil ve svém výše citovaném rozsudku sedmý senát též určitý právní názor na meritum.*

[14] *„Pokud tedy žalovaný vydal své zamítavé rozhodnutí z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelem a teprve až v tomto rozhodnutí, kterým zároveň daňové řízení končí, sdělil své pochybnosti, nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že žalovaný svým postupem neumožnil stěžovateli, aby důkazní břemeno unesl, resp. aby vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal oprávněnost jím vynaložených výdajů uhrazených dodavateli V. P. V zásadě je proto nutno trvat na tom, aby sdělení konkrétních a kvalifikovaných pochybností o správnosti či průkaznosti záúčtovaných výdajů předcházelo konečnému rozhodnutí o výši daně (zde rozhodnutí odvolacího správního orgánu). Jinak by daňovému subjektu (zde stěžovateli)*

pokračování

nezbylo, než aby se domáhal doplnění dokazování před správním soudem a ten byl povinen, i v zájmu zachování principu rovnosti zbrání, doplnění skutkového stavu umožnit.“

[15] Na základě těchto úvah pak zavázal sedmý senát Nejvyššího správního soudu Krajský soud v Hradci Králové ve věci stěžovatelčina manžela sp. zn. 31 Af 22/2013 následujícím právním názorem.

[16] *„V dalším řízení bude na krajském soudu, aby v mezích platné a účinné právní úpravy znovu posoudil důvodnost stěžovatelem vytýkaných vad řízení před správními orgány a zákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925. Správní soud proto musí především umožnit stěžovateli, aby ten mohl prokázat oprávněnost svých výdajů jak po faktické tak i po formální stránce, t.j., že sporné výdaje za plnění od dodavatele V. P. vynaložil na dosažení zajištění či udržení příjmů. Teprve poté a v mezích žalobního návrhu (všech žalobních bodů a argumentů k nim se vztahujícím) posoudí krajský soud, vycházeje ze všech závěrů vyslovených v odůvodnění tohoto rozsudku, opětovně opodstatněnost podané žaloby, a vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.“*

[17] V nyní posuzované věci jsou jak napadený rozsudek, tak i proti němu směřující kasační stížnost, obsahově prakticky totožné jako ve věci stěžovatelčina manžela, kterou řešil sedmý senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 85/2015 - 35. Šestámu senátu tak nezbyvá, než i v tomto případě rozsudek krajského soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, a to podle posouzení provedeného ve výše citovaném rozsudku sedmého senátu ve skutkově a právě takřka totožné věci. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud musel kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové vyhodnotit podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako důvodnou a rozsudek zrušil. Krajský soud, jsa vázán výše citovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu, posoudí věc znovu.

IV. Náklady řízení

[18] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně
senátu