

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. B.**, zastoupen Ing. Tomášem Hajduškem, daňovým poradcem se sídlem Školní 419, Katovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 3. 2011, č. j. 10 Af 100/2010 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4800 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Tomáše Hajduška, daňového poradce.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Českých Budějovicích domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze 16. 3. 2011, č. j. 10 Af 100/2010 – 34, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 16. 3. 2011, č. j. 10 Af 100/2010 – 34, zrušil k žalobě Z. B. pro vady řízení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „finanční ředitelství nebo žalovaný“) ze dne 12. 11. 2010, č. j. 5553/10-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Strakonicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 6. 2010, č. j. 45238/10/105910304659, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 78 644 Kč (dále jen

„daň“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud především došel k závěru, že správce daně pochybil již při provádění daňové kontroly, kdy nesprávně po obsahové stránce posoudil podání žalobce ze dne 21. 12. 2009 jako námitku proti postupu správce daně při daňové kontrole. Ve skutečnosti však šlo o vyjádření žalobce ke zprávě o daňové kontrole, kterým se domáhal doplnění dokazování, případně stanovení daně podle pomůcek, či alespoň umožnění náhradního způsobu prokázání skutečných výdajů za použití znaleckého posudku. Správce daně ale pochybil i tím, že při dokazování odmítl provést navržený důkaz – expertizu, jež by potvrdila výši žalobcem nutně vynaložených nákladů (šlo o situaci, kdy byl prokázán prodej žalobcem nakoupených psů, avšak nebylo prokázáno, že tyto psy vždy nakoupil od osob, jež měl identifikovány jako prodejce). Správce daně sice provedl výslech navrženého svědka MVDr. H., ale vadně vyhodnotil výsledky tohoto důkazu, neboť jim bezdůvodně nepřikládal žádnou váhu, i když potvrzovaly faktickou realizaci žalobcem tvrzených nákupů psů. Krajský soud tedy přisvědčil žalobci, že v jeho věci správní orgán porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správce daně se nijak nevypořádal ani s námitkami žalobce, obsaženými v jeho vyjádření. Namísto toho jen konstatoval, že není nutné prověřovat výši žalobcem vynaložených výdajů, pokud nebyly řádně prokázány a vykazují znaky nedůvěryhodnosti. Takto prováděné dokazování je chybné. Pokud správce daně zjistil, že žalobcem deklarované výdaje nejsou vynaloženy vůči konkrétním subjektům (neodpovídala žalobcem doložená rodná čísla, ani osobní údaje osob), neznamená ještě tato okolnost, že správce daně nemusí reflektovat na další důkazní návrhy. To platí zvláště za situace, kdy žalobce musel zboží nakoupit a utržené prostředky přiznal a zdanil. Správce daně však provedl toliko výslech jednoho svědka, který sice uvedl, že byl přítomen nákupům zboží, že štěňata prohlédl, zkontroloval jejich doklady, přeočkoval je a vystavil mezinárodní očkovací průkaz, ale nepotvrdil jména prodejců. Provedení znaleckého posudku stran výše neprokázaných výdajů však nepovažoval za potřebné. Krajský soud s poukazem na judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. II. ÚS 664/04) a Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 93/2007) došel k tomu, že za stavu, kdy žalobci byly akceptovány příjmy, ale nebyly prokázány výdaje vůči konkrétním osobám, bylo třeba umožnit prokázat ve vazbě na dosažené příjmy i výdaje, které musel vynaložit na dosažení přiznaných příjmů. Námitka stěžovatele ohledně neúplného dokazování byla proto shledána opodstatněnou. Je tomu tak proto, že žalobci nelze přičítat k tíži důkazní nouzi, v níž se ocitl, pokud jde o identifikace osob, od nichž nakoupil dále prodaná štěňata, resp. pokud mu prodejci neudali pravou totožnost a adresu. Žalobce nemá účinné prostředky, aby si vymohl prověření ústně předaných údajů (sdělené identity prodejců, r. č.), a to ani s vynaložením požadované míry obezřetnosti. Nebylo proto žádného důvodu, aby správce daně neumožnil žalobci prokázat vynaložené výdaje jinak – např. svědectvím dalších veterinářů, kteří vyhotovovali originální prvopisy dokladů nakupovaným psům, či znaleckým posudkem, apod. Svědek H. totiž uvedl, že tyto doklady kontroloval a na jejich základě prováděl doočkování či přeočkování psů. Krajský soud proto došel k závěru, že k doměření daně žalobci došlo v rozporu se zákonem.

Proti tomuto rozsudku podalo žalované finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřelo o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Žalovaný považuje za nesprávný závěr krajského soudu, že správní orgán v průběhu kontroly nesprávně reagoval na vyjádření žalobce a rozhodl o něm jako o námitce dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d). zákona o správě daní a poplatků. V rozhodnutí o odvolání žalobce pak rozvedl, že stanovení daně podle pomůcek nemůže žalobce navrhovat správci daně pro případ, pokud neunese důkazní břemeno. Je třeba vždy zkoumat, zda tu jsou podmínky pro tento způsob stanovení daně. Žalobcovy neprokázané výdaje činily 20,26 % z jeho celkových výdajů a nebyl proto žádný důvod k přechodu na pomůcky (srov. judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71). Podání žalobce ze dne 21. 12. 2009 bylo proto správcem daně posouzeno v souladu se zákonem. Pokud správní soud dovozuje, že postup podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků lze vztahovat jen na nevhodné chování pracovníka správce daně, je podaný výklad nepřiměřeně zužující. Nelze souhlasit ani se závěrem krajského soudu o nesprávném hodnocení důkazů žalovaným, konkrétně výpovědi svědka MVDr. H. Tato výpověď neprokázala, že žalobce nakoupil ta která konkrétní štěňata od těch kterých konkrétních osob za částky, tak jak to bylo uvedeno na výdajových dokladech. Pouze prokázala, že tento veterinář prováděl kontroly psů, avšak bez znalosti toho, od koho konkrétně je žalobce nakoupil. Proto správce daně „neosvědčil danou výpověď svědka MVDr. H.“ jako důkaz. Správce daně neprovedl ani požadovanou expertizu. Nelze přisvědčit ani závěru krajského soudu v tom, že správní orgány porušily princip ochrany práv nabytých v dobré víře. Podle zákona je žalobce povinen zdanit dosažené příjmy a naopak je oprávněn snížit si základ daně o výdaje, které vynaložil na jejich dosažení. Žalobce však neprokázal, že by sporných 154 štěňat nakoupil tak, jak je uvedeno ve výdajových dokladech (neodpovídala tomu rodná čísla). Není také správný závěr krajského soudu, pokud posoudil stanovisko žalobce ze dne 21. 12. 2009 jako vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Správce daně se s tímto návrhem řádně vypořádal, byť nyní zpochybňovaným způsobem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti vyjádřil prostřednictvím svého zástupce, a to tak, že mu svědčilo právo podat návrh na způsob doplnění zprávy o kontrole [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků]. Pokud tomu tak je, nic mu nebrání, aby v tomto podání navrhl i jiný způsob stanovení a výpočtu daně. Má současně za to, že jako daňový poradce s dlouhou praxí dokáže rozeznat rozdíl mezi námitkou dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a návrhem podle písm. f) téhož zákona. Pokud tedy navrhl doplnění zprávy o kontrole, bylo povinností správce daně, aby s touto žádostí naložil zákonným způsobem. Nemůže ani přisvědčit tvrzení stěžovatele, že mu bylo umožněno prokázat své výdaje jinak. Je tomu tak proto, že jeho návrhy v tomto směru nebyly vůbec provedeny, a pokud již ano, tak byly jako důkaz odmítnuty (nejen správcem daně, ale i stěžovatelem). Zcela se tedy shoduje s krajským soudem, že na základě závažných procesních pochybení správních orgánů došlo k doměření daně v rozporu se zákonem, a rozhodnutí žalovaného bylo po právu zrušeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že věc posoudil po právní stránce nesprávně, pokud došel k závěru, že správní orgány pochybily při provádění daňové kontroly a dokazování takovým způsobem, že to mohlo mí vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné nejprve zdůraznit, že mezi účastníky není spornou otázka faktické existence sporného zboží (nakoupených a dále prodaných štěňat), ale otázka, zda byl stěžovatel po té, co zjistil, že žalobce neprokázal nákup štěňat od konkrétních dodavatelů, povinen provádět další dokazování stran zjištění správnosti žalobcem uplatněných výdajů za nákup štěňat (zvláště, když se toho žalobce výslovně domáhal), pokud nebyl jakkoliv zpochybněn jejich další prodej, jenž žalobce řádně přiznal a zdanil.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 věta prvá zákona o správě daní a poplatků správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené

důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Krajský soud nepochybil, pokud rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady v řízení před správními orgány, které se dopustily porušení zákona při zjišťování skutkového stavu věci i při samotném dokazování ve vztahu k žalobcem uplatněným výdajům za nákup celkem 154 štěňat.

Předně je třeba zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků je základním procesním předpisem, na jehož základě jsou správci daně (ať již finanční úřady či finanční ředitelství) povinni vykonávat zákonem stanovenou kompetenci - správu daní. Za tímto účelem jsou nadáni řadou oprávnění, kterým na straně druhé odpovídá povinnost daňových subjektů něco vykonat, určitého jednání se zdržet nebo výkon oprávnění strpět. Tato kompetence k výkonu správy daní však není bezbřehá (srov. i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Právě naopak, kompetence je vždy limitována jednotlivými dílčími oprávněními příslušného správce daně stanovenými v tomto případě zákonem o správě daní a poplatků, jakož i zásadami, na nichž je tento právní předpis vybudován a právy daňových subjektů. Uvedené znamená, že při správě daní a poplatků je správce daně oprávněn vyžadovat splnění určité, buď přímo zákonné povinnosti (např. podání přiznání) nebo povinnosti uložené daňovému subjektu na základě zákona (např. prokázat u uplatněných výdajů, že se jedná o výdaje daňově uznatelné, tj. prokázat rozhodné skutečnosti - že byly fakticky vynaloženy).

V této věci k nákupům sporného zboží muselo docházet (zde byl nadto přímo důkaz, že k nákupům docházelo - výpověď svědka a současně zde není jednoznačného důkazu, že zboží - psí štěňata žalobce sám vychoval). Spornou je tedy jen otázka, od koho zboží žalobce skutečně nakoupil a za jakou cenu. Nelze proto obhájit a akceptovat stav, kdy správce daně stran žalobcem nutně vynaložené výdajů na dosažení zdanitelných příjmů, po té co zjistí nesrovnalosti v osobních datech prodejců štěňat, nevede žádné další dokazování, odmítne provést navržené důkazy, nepřihlíží k důkazu svědčícímu žalobci a ustane na stanovisku, že žalobce neunesl důkazní břemeno.

Právě tak tomu bylo a je v této věci.

Daňové řízení (včetně dokazování) není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na zásadě spolupráce správce daně s daňovým subjektem (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že správní orgány jsou primárně povinny při zjišťování skutkového stavu věci a dokazování spolupracovat s daňovým subjektem a nikoli postupovat s vyloučením jeho součinnosti. Tato součinnost se pak projevuje tím, že správní orgán sdělí daňovému subjektu, jaké skutečnosti požaduje prokázat, jaké skutečnosti má za neprokázané a uloží mu s patřičným poučením povinnost prokázat rozhodné skutečnosti, či vyvrátit jeho pochybnosti. Pokud daňový subjekt součinnost poskytne - doloží/navrhne důkazy, správce daně je provede, realizuje jejich prověření, zhodnotí je a uzavře skutkový stav věci s patřičnou právní kvalifikací. Projevem tohoto práva/povinnosti součinnosti v daňovém řízení je i právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Povinností správce daně pak je postupovat v daňovém řízení tak, že bude dbát práv daňových subjektů a řízení povede za účelem

stanovení daně ve správné výši (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 2, 9, § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) a přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny (§ 16 odst. 8 téhož zákona).

V žádném případě nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že správce daně postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, pokud podání obdržené po předání kontrolního zjištění č. j. 69679/09/105930/303407-DPFO, nadepsané „Vyjádření ke kontrolnímu zjištění“, posoudil jako námitky proti postupu pracovníka správce daně (§ 16 odst. 4 písm. d/ zákona o správě daní a poplatků). Je tomu tak nejenom pro rubriku, kterou bylo toto podání uvozeno, ale především pro jeho obsah, kdy se žalobce s poukazem na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu domáhal dalšího dokazování, popřípadě stanovení daně za použití pomůcek. Naopak je zcela správný závěr krajského soudu, že správce daně při provádění daňové kontroly pochybil, byť toto pochybení samotné ještě nutně neznamená nezákonnost, pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno. Je tomu tak proto, že uvedené pochybení správce daně (porušení § 16 odst. 1, 4 písm. f/ a § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 2, 9 zákona o správě daní a poplatků) bylo možno napravit v odvolacím řízení - např. postupem podle § 48 odst. 6, či § 50 odst. 3 téhož zákona. K tomu ale v projednávané věci nedošlo. Správce daně sám, ani po té žalovaný neumožnili žalobci, aby prokázal jinými důkazními prostředky (či tyto jen navrhl), skutečnou výši výdajů, kterou musel nutně vynaložit na to, aby sám dosáhl zdanitelných příjmů.

Nelze tedy akceptovat postup předcházející stanovení daně dokazováním, vychází-li skutkový stav věci toliko z vlastních zjištění správce daně, kdy fakticky není daňovému subjektu umožněno navrhnout vlastní důkazy, resp. kdy mu to je sice formálně umožněno, ale skutečně k jejich provedení nedojde, popřípadě, že tyto budou provedeny, ale správní orgán s ohledem na to, že vede řízení prohlásí, že důkazy neosvědčil jako důkaz, a proto k nim nepřihlíží. Právo správce daně ke správě daně nelze vykládat způsobem, jak to činí stěžovatel, ale tak jak ho předestřel Ústavní soud ve svých nálezech ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/2005, a ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, na jehož stanoviska žalobce oprávněně poukazoval. Vadný je i postup správce daně, aby v případě, pokud se svědeckou výpovědí prokáže, že se nákupy psů fakticky uskutečnily, prostě konstatoval, že tento důkaz neosvědčil a jakkoliv k němu dále nepřihlížel. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Nelze ponechat stranou ani skutečnost, že pokud by správce daně důsledně vykonával správu daně a již v počátku řízení provedl úkony k řádnému zjištění skutečného stavu věci, (např. zjištění původních veterinářů), mohl za jejich spolupráce dohledat skutečné prodejce a naplnit tak základní kompetenci správce daně při její správě, jak je vymezena v ustanovení § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností), a nikoliv jen vyloučit z daňově uznatelných výdajů náklady žalobce na nákup dále prodaných psů.

Krajský soud proto nepochybil, pokud došel k závěru, že řízení před správními orgány bylo zatíženo procesními vadami při provádění daňové kontroly, zjišťování skutkového stavu věci a dokazování, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé.

Nepřípadný je poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, který vyslovil, že: „*Nesplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním. Zjištění, že daňový subjekt neúčtoval o stravenkách jako o ceninách, ale jako o hotovostním příjmu, že v ojedinělých případech byla přepsána pořadová čísla faktur, a že neoprávněně zaúčtoval jeden výdaj, samo o sobě stanovení daně dokazováním nevylučuje*“. Je tomu tak proto, že v poukazované věci šlo o diametrálně odlišnou věc, když stěžovatelce správní orgány v rozporu se zákonem stanovily daň pomůckami v situaci, kdy tato pouze nesprávně účtovala o přijatých stravenkách, přepsala několik pořadových čísel faktur a nedoložila výši zůstatkové ceny vyřazeného mobilu. Oproti tomu v nyní projednávané věci byly při vadném vedení daňového řízení vyloučeny výdaje žalobce ve výši 667 300 Kč za nákup psů, které dále se ziskem prodal (o čemž nebylo sporu), přičemž dokazování a hodnocení důkazů v projednávané věci nebylo provedeno v souladu se zákonem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení daňovým poradcem. Náklady spočívají v odměně za dva úkony právní služby v celkové částce 4200 Kč (á 2100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a v náhradě hotových výdajů 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky).

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

V Brně dne 9. června 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu