

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **P. Š.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2009, čj. 6776/09-1100-602177, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 4. 2010, čj. 31 Ca 84/2009 - 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 4. 2010, čj. 31 Ca 84/2009 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 9. 2008, čj. 6776/09-1100-602177, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Novém Bydžově ze dne 29. 4. 2009, čj. 14451/09/230970608474, kterým správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5 522 848 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Namítl, že prokázal vynaložení výdajů na pořízení kovového odpadu od společnosti INTOZ Kadaň s. r. o. (dále jen „INTOZ“). Předloženými doklady (přijaté faktury, výdajové doklady, skladová evidence a inventurní karty, faktury vydané) doložil, že mu zboží bylo dodáno. Dodání zboží je potvrzeno i výpovědí jednatele společnosti INTOZ a rozhodčím nálezem ze dne 15. 8. 2007. Rozhodčím nálezem je přitom správce daně vázán podle § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tuto skutečnost nerespektoval, čímž zatížil řízení vadou mající za následek

nezákonné rozhodnutí. Správci daně předložil důkazní prostředky, které prokazují vynaložení výdajů na nákup kovového odpadu. Splnil tak všechny povinnosti dané mu § 31 odst. 9 daňového řádu. Tím došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu. Správce daně však neprokázal existenci skutečností vyvracejících tvrzení žalobce.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 21. 4. 2010, čj. 31 Ca 84/2009 - 32, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že daná věc je soudem projednávána podruhé. V předcházejícím řízení bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno rozsudkem ze dne 21. 7. 2008, čj. 31 Ca 53/2008 - 32, neboť se žalovaný nedostatečně vypořádal se všemi předloženými důkazy, a to se svědeckou výpovědí S. N. ze dne 14. 12. 2007 a s rozhodčím nálezem ze dne 15. 8. 2007. V dalším řízení žalovaný tento nedostatek odstranil. Krajský soud uzavřel, že žalobce dostál všem svým povinnostem, které vyplývají z § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy předložil důkazní prostředky, jež prokazovaly skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Důkazní břemeno přešlo na žalovaného (správce daně). Žalovaný však nezpochybnil nákup kovového odpadu jako celku, ale „*vyslovil pochybnosti týkající se druhu, množství a ceny nakoupeného odpadu a dále pochybnosti týkající se dodavatele tohoto zboží*“. Zhostil se tak „*povinnosti nést důkazní břemeno neúplně*“. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2010, čj. 9 Afs 120/2009 - 47 a čj. 9 Afs 119/2009 - 47, a judikaturu Ústavního soudu krajský soud uzavřel, že žalovaný nebyl vázán rozhodčím nálezem, který vychází z toho, že k faktickému dodání zboží skutečně došlo. Byl však povinen jej hodnotit v dalším řízení jako jeden z důkazních prostředků podle zásad uvedených v § 2 odst. 3 daňového řádu.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Namítl, že nyní posuzovaná věc nebyla před krajským soudem projednána podruhé, neboť předmětem řízení ve věci sp. zn. 31 Ca 53/2008 byla daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2003. V posuzované věci není zřejmé, jaký správní spis byl podkladem rozsudku krajského soudu. Krajský soud v rozsudku uvedl, že žalobce byl několikrát vyzván k předložení důkazních prostředků, ovšem podle správního spisu byl stěžovatel vyzván k prokázání výdajů pouze výzvou ze dne 17. 1. 2008. Taktéž v rozsudku uvedené záznamy o provozu vozidla a doklady vystavené pro odběratele R. K., stejně jako výslechy svědků R. K., R. Š. a Ing. M.V., nebyly v řízení předloženy ani navrženy jako důkazy. Stěžovatel namítl, že krajským soudem uvedené rozsudky ve věci sp. zn. 5 Afs 131/2004 a sp. zn. 9 Afs 81/2007 nelze v posuzované věci aplikovat. Krajský soud pochybil, pokud uzavřel, že důkazní břemeno přešlo na správce daně. V žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel zdůvodnil, proč jednotlivé důkazní prostředky neakceptoval. Zpochybnil věrohodnost, průkaznost a správnost záznamů v daňové evidenci žalobce o předmětných výdajích. Podle stěžovatele není z rozsudku zřejmé, zda krajský soud považoval za správné hodnocení rozhodčího nálezu v žalobou napadeném rozhodnutí.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti je důvodná.

Stěžovatel namítl, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné. Krajský soud podle stěžovatele neprojednával nyní posuzovanou věc podruhé, neboť řízení ve věci sp. zn. 31 Ca 53/2008, na které krajský soud odkázal, se týkalo jiné věci. Žalobce tuto skutečnost nezpochybnil. Nejvyšší správní soud si vyžádal od Krajského soudu v Hradci Králové rozsudek ze dne 21. 7. 2008, čj. 31 Ca 53/2008 - 32. Z něj ověřil, že předmětem řízení v dané věci byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003. Za situace, kdy předmětem řízení v nyní posuzované věci je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, je zjevné, že předmět řízení ve věci sp. zn. 31 Ca 53/2008 byl odlišný. Tento dílčí závěr ve spojení s následnou argumentací krajského soudu vyvolává pochybnosti o tom, z jakého správního spisu krajský soud při rozhodování v této věci vycházel. I pokud by Nejvyšší správní soud ponechal stranou tvrzení krajského soudu, že žalovaný „v nově otevřeném odvolacím řízení“ odstranil nedostatky vytýkané mu v rozsudku ve věci sp. zn. 31 Ca 53/2008, správní spis neobsahuje listiny, na které krajský soud při rekapitulaci obsahu správního spisu poukázal (např. záznamy o provozu vozidla, doklady vystavené pro odběratele R. K., výslechy svědků). Tyto skutečnosti nebyly v řízení týkajícím se daně z příjmů ze zdaňovací období roku 2004 zjišťovány. Ze správního spisu týkajícího se této daně neplyne, že by byli, s výjimkou jednatele tvrzeného dodavatele pana N., jiní svědci slyšeni, též odběratel K. v tomto řízení nijak nefiguroval a daňový subjekt na něj ani ve svých vyjádřeních či v žalobě neodkazoval. Krajský soud tedy své rozhodnutí opřel o skutečnosti nezjišťované v řízení o projednávané daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem v tom, že by dané pochybení krajského soudu způsobovalo nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). To však nebyl případ tohoto rozsudku. Bylo však třeba posoudit, zda vytýkaná vada způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. Nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody. Typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 1 Afs 149/2004 - 44, č. 1249/2007 Sb. NSS). Pokud tedy krajský soud opřel v této věci rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

S ohledem na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu se nemohl Nejvyšší správní soud zabývat dalšími námitkami stěžovatele. Nemohl posoudit důvodnost námitky, že stěžovatel prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných záznamů žalobce podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Daná otázka nepředstavuje oddělitelnou skutkovou nebo právní otázku ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS, která by byla samostatně přezkoumatelná a ke které by mohl za této procesní situace zaujmout stanovisko. Pokud byl rozsudek shledán nepřezkoumatelným, neboť se krajský soud odvolával na důkazy v řízení neprovedené, nelze hodnotit správnost závěrů vycházející z hodnocení provedených důkazů.

Pouze obecně proto Nejvyšší správní soud uvádí: daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani.

Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím předložených důkazních prostředků. Krajský soud musí posoudit, zda konkrétní tvrzení správce daně a žalovaného, zejména při hodnocení výpovědi svědka N. (který osobně při realizaci dodávek nebyl a tvrdil, že pobíral zálohy od žalobce, ačkoli ten jejich úhradu v účetnictví neevidoval, dále svědek nebyl schopen ztotožnit dodavatele předmětného zboží, které následně prodal žalobci), opravňovaly daňové orgány k závěru, že byly zjištěny okolnosti, které zpochybňují věrohodnost uplatněného daňového výdaje. V souzené věci nešlo o prokazovaní povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj.

Krajský soud na straně šest a sedm rozsudku shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se povahy rozhodčího řízení a rozhodčího nálezu, a poté konstatoval, že žalovaný nebyl vázán rozhodčím nálezem ze dne 15. 8. 2007, ale „*bude jej hodnotit jako další důkazní prostředky dle zásad dle § 2 odst. 4 daňového řádu*“. Krajský soud tak, byť stručně, přesto jednoznačně, zaujal stanovisko korespondující předchozímu postupu žalovaného, kdy rozhodčí nález byl hodnocen obdobně jako ostatní shromážděné důkazní prostředky a nebyl považován za závazný do té míry, že by bez dalšího

prokazoval faktickou realizaci dodávky. Není proto důvodná kasační námitka vytýkající rozsudku krajského soudu chybějící stanovisko k závaznosti rozhodčího nálezu. Nad rámec uvedeného je třeba podotknout, že z rozhodčího nálezu rozhodně neplyne, že by bylo prováděno další dokazování vedle dokladů předložených i v daňovém řízení ke zjištění faktické realizace dodávek.

S ohledem na shora uvedené důvody je kasační stížnost důvodná, a proto Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 31. ledna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu