

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Bc. M. H.,** zastoupený Mgr. Janou Syrovátkovou, advokátkou se sídlem Nad lesíkem 2269, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2011, č. j. 9 Ca 265/2008 – 54,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2011, č. j. 9 Ca 265/2008 – 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 5. 2011, č. j. 9 Ca 265/2008 - 54, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 6. 2008, č. j. 9208/08-1100-103204, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) dne 14. 5. 2007, č. j. 171151/07/006911/6339, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2004 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 551 808 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku ke stěžovatelově námitce, že výzvy správce daně ve smyslu podle ust. § 31 odst. 9 ve spojení s § 16 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jsou nepochopitelné a nezákonné uvedl, že správce daně požadoval originály dokladů k prokázání skutečnosti, že finanční prostředky, vložené stěžovatelem jako vklady v hotovosti do pokladny a na běžný účet, byly řádně zdaněny. Dále byl stěžovatel vyzván k prokázání a doložení, že konkrétně uvedené výdajové položky byly v roce 2004 vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmu, a byl požádán o sdělení, k jakému účelu sloužily. Také byl vyzván, aby předložil další důkazní prostředky a doložil veškeré doklady, které má k dispozici a které by mohly mít

vliv na prokázání ve výzvě uvedených skutečností, mimo jiné i poštovné a spotřebované pohonné hmoty na vozidla. Z předložené knihy jízd a ostatní daňové evidence nelze dovozovat činnost realitní kanceláře. Stěžovatel nepředložil důkazní prostředek o tom, že se účastnil několika řízení v nabídkách Pozemkového fondu o náhradních nemovitostech, k nimž podle svého tvrzení získával informace na katastru nemovitosti. V řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru finanční ředitelství doplnilo daňové řízení a vyzvalo stěžovatele, aby konkretizoval a doložil, jaká zjištění a jakým způsobem byla získána a jak byla využita na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů k výdajům za nákup kolků a platby správních poplatků s tím, že k nim poskytl pouze vlastní názor a vysvětlení, což ale prokazuje důvody, pro které by měly být posouzeny jako daňové výdaje. Stěžovatel na výzvu reagoval sdělením, že mapové a evidenční podklady, získávané na katastrálních úřadech, po použití nearchivuje a ani mu to žádný předpis neukládá. Pokud uváděl prodej minimálně 11 nemovitostí v roce 2005, jednalo se o vypořádání - prodej celého souboru pozemků, kdy na žádost majitele zajišťoval a organizoval prodej pozemků třetím osobám. Stěžovatel poukazoval na specifika práce realitní kanceláře s tím, že se jedná o dlouhá časová období, z čehož nutně vyplývá koncentrace nákladů v určitém časovém období a realizace výnosů v jiném časovém období. Podle názoru městského soudu stěžovatel důkazními prostředky předloženými v daňovém řízení svá tvrzení ohledně výdajů neprokázal. Nestačí jen předložit doklady o vynaložených výdajích, ale je třeba prokázat souvislost těchto výdajů s dosahovanými příjmy z realitní činnosti, i když jsou dosaženy v jiném zdaňovacím období. Městský soud dále zdůraznil, že ve smyslu ust. § 7b a čl. II bod 4 přechodných ustanovení zákona č. 438/2003 Sb., vedl stěžovatel daňovou evidenci. Tu je třeba vést tak, aby byl schopen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Zároveň je třeba uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně. K žalobní námitce nezákonnosti postupu ohledně vynětí nákladů za ekonomické poradenství od firmy PRIMANO, s. r. o. městský soud uvedl, že stěžovatel uplatnil částku za ekonomické poradenství v celkové výši 657 000 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů a bylo na něm, aby prokázal, že plnění bylo realizováno. Stěžovatel neprokázal, o jaké výdaje se přesně jednalo, s kým bylo jednáno a kde, o jaké informace vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů se jednalo a jak byly využity v rámci podnikatelské činnosti, kdy a kde došlo k předání částek. Dožádáním u místně příslušného správce daně firmy PRIMANO, s. r. o., správce daně zjistil, že tato firma nevykazuje žádnou podnikatelskou činnost, nemá žádné účetnictví ani účetní doklady. Její jednatel a likvidátor David Doležal uvedl, že stěžovatele nezná, podpis na fakturách je jeho, ale faktury vidí poprvé, smlouvu podepsal, ale dostal za to zaplaceno od A. L., a nevěděl, co podepisuje. Proto má městský soud za to, že správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence vedené stěžovatelem. K námitkám týkajícím se procesních vad při výslechu svědka Davida Doležala městský soud uvedl, že stěžovatelem tvrzené skutečnosti nevyplývají z obsahu správního spisu. Městský soud shledal nedůvodnou i žalobní námitku, že svědek vypovídal v průběhu daňového řízení protichůdně. K další žalobní námitce, v níž stěžovatel nesouhlasil s vynětím částky 1 000 000 Kč z daňových nákladů, vyplacené jako záloha na odkup pohledávky firmy TGS nástroje-stroje-technologické služby, spol. s. r. o. (dále jen „firma TGS“), městský soud uvedl, že stěžovatel předložil jako důkaz smlouvu o smlouvě budoucí na postoupení pohledávky ze dne 8. 6. 2004, z jejíhož obsahu vyplývá, že platba byla zálohou na budoucí nákup pohledávky. O tom svědčí zálohová faktura vystavená

firmou TGS, kde je odvolávka na smlouvu o smlouvě budoucí. Městský soud poukázal na ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů s tím, že se jednalo o zálohu na pořízení pohledávky nabyté postoupením, přičemž pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením je daňovým výdajem jen do výše příjmů plynoucí z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení. Z toho vyplývá, že pořízení pohledávky je nedaňový výdaj, a stejně tak i vyplacená záloha na budoucí pořízení pohledávky. V roce 2004 k prodeji nebo postoupení pohledávek nedošlo a stěžovatel tak v rozporu s ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje spojené s pořízením pohledávky.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., v níž namítal, že městský soud odmítl provést stěžovatelem navrhované důkazy, aniž by se k nim konkrétně vyjádřil a jejich odmítnutí v rozsudku odůvodnil. Dále stěžovatel namítal, že správce daně ve výzvě ze dne 18. 4. 2006 naprosto všeobecně žádal o blíže nespecifikovaná vysvětlení k uvedeným položkám s obecným odkazem na ust. § 31 odst. 9 a § 16 zákona o správě daní a poplatků, ale nesdělil mu, jaké pochybnosti má k sepsaným položkám, z čeho tyto pochybnosti vyplývají a neobjasnil, co požaduje. Stěžovatel poukázal na to, že opakovaně, naposledy ve vyjádření pro finanční ředitelství ze dne 21. 4. 2008, nabízel jako důkaz k objasnění nákladových položek týkajících se běžných provozních nákladů (kolky, správní poplatky, atd.) účetní a ostatní doklady z roku 2005, protože právě ty jednoznačně potvrzují oprávněnost zaúčtování a kontinuitu dokladů roku 2004. Správce daně však v tomto směru dokazování neprovedl. Proto nemůže tvrdit, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl. K ekonomickému poradenství firmy PRIMANO, s. r. o. stěžovatel namítal, že k obecné výzvě správce daně, aby se k položkám plateb této firmě vyjádřil, zaslal krátké vyjádření ze dne 4. 8. 2006, kde odkázal na všechny doklady, které byly založeny v jeho účetnictví. Žádné další dotazy správce daně k této věci nenásledovaly. Ve zprávě o daňové kontrole pak byla zapracována tzv. zjištění správce daně k firmě PRIMANO, s. r. o., která však nikdy nebyla stěžovateli správcem daně předestřena a stěžovatel nikdy předtím nedostal možnost se k nim vyjádřit, zejména ke zjištěním Finančního úřadu Praha - Jižní město. Stěžovatel se o existenci a obsahu zprávy o výsledku šetření dozvěděl až v odvolacím řízení. Tato zpráva však neobsahuje žádné údaje o tom, zda tato firma v roce 2004 nějaké ekonomické aktivity vyvíjela a zda nějaké služby stěžovateli poskytovala. Dále stěžovatel poukázal na to, že podle zprávy o daňové kontrole správce daně osobně jednal s Davidem Doležalem před jejím sepsáním, ale bez účasti stěžovatele. Výslech svědka tak provedl zcela nezákonně. Finanční ředitelství proto mělo v důsledku tohoto pochybení zrušit dodatečný platební výměr. V odvolacím řízení byl stěžovatel bez jakéhokoli vysvětlení a odůvodnění pozván k výslechu tohoto svědka nikoli ke správci daně, ale na Finanční úřad v Říčanech. Dvakrát svoji účast předem telefonicky potvrdil a svědek se nedostavil. Stěžovatel tak logicky nabyl přesvědčení, že se s tímto svědkem v rámci daňového řízení nesetká a na další termín dne 22. 11. 2007 se telefonicky omluvil. Tentokrát se ale svědek dostavil a vypovídal. Obsah jeho výpovědi je však naprosto odlišný od tvrzení, která jsou uvedena ve zprávě o daňové kontrole. Svědek David Doležal je proto naprosto nevěrohodný. Finanční ředitelství poté významně ztížilo možnost obrany stěžovatele v odvolacím řízení, protože mu na vyjádření k protokolu o výslechu svědka Davida Doležala dalo lhůtu 15 dnů přesto, že protokol mělo k dispozici od prosince 2007. V souvislosti se zaúčtováním zálohy na odkup pohledávky stěžovatel namítal, že správce daně při zahájení kontroly převzal

veškeré jeho účetní doklady a nikdy nevznesl žádnou námitku k jejich případné neúplnosti atd. Správce daně ve věci výdajových položek, tedy i částky 1 000 000 Kč, napsal do výzvy jedinou větu „Dále vás vyzýváme k prokázání a doložení, že výdajové položky níže uvedené, byly v roce 2004 vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů a sdělení k jakému účelu byly použity.“ Ovšem, jaké pochybnosti měl proti zaúčtování této částky a proč ji vyloučil z daňových výdajů a zvýšil o ni daňový základ stěžovatele, to napsal až do zprávy o daňové kontrole. Podle názoru stěžovatele byla výdajová položka zaúčtována správně a postup správce daně nebyl oprávněný. V účetních dokladech za rok 2004, které měl správce daně k dispozici v průběhu daňové kontroly, jsou založeny tři inkasní zálohové faktury, na jejichž základě uhradila firma KM Servis, s. r. o. stěžovateli zálohově částky 1 000 000 Kč, 800 000 Kč a 2 500 000 Kč. Na všech fakturách je výslovně uvedeno, že jsou to zálohové platby na vypořádání závazků z obchodních vztahů firmy KM Servis, s. r. o., v likvidaci. Stěžovatel tedy z předem inkasované zálohy od firmy KM Servis s. r. o., převedl v roce 2004 firmě TGS zálohou platbu ve výši 1 000 000 Kč. Druhá platba ve stejné výši se měla uskutečnit v roce 2005. V daňové evidenci stěžovatele pro výpočet základu daně byly tedy tyto daňově nezpochybnitelné údaje - příjem: 1 000 000 Kč, výdaj: 1 000 000 Kč, což je naprosto v souladu s ust. § 24 odst. 2. písm. o) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole porušil zákon o správě daní a poplatků. Stěžovatel byl vyzván, aby se dne 24. 7. 2007 dostavil ke správci daně k seznámení s výsledky daňové kontroly podle ust. § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Citované ustanovení se však vůbec netýká projednání daňové zprávy, ale obecné povinnosti daňového subjektu dostavit se na základě předvolání k jednání. Naproti tomu stěžovatel nebyl v předvolání poučen o svých právech ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Při projednání zprávy byl důrazně upozorněn na to, že je jedno, jestli zprávu podepíše nebo ne, protože to na její platnost nemá žádný vliv. Po tomto důrazném upozornění na jakékoli dohady zcela rezignoval. Stěžovatel má za to, že takový způsob projednání zprávy o daňové kontrole neodpovídá ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že dalo stěžovateli veškeré možnosti jednoznačně, určitě a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem prokázat svá tvrzení o částkách snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání. Protože stěžovatel svá tvrzení neprokázal, postupoval správce daně tak, jak stanoví zákon o správě daní a poplatků. Dále činil opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, vyslýchal navržené svědky, jak vyplývá ze spisového materiálu. Daňový subjekt nese důkazní břemeno o všech svých tvrzeních v daňovém přiznání. Správce daně u stěžovatele prováděl daňovou kontrolu, a proto použil výzvu podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel měl během daňové kontroly, která trvala od 12. 4. 2006 do 3. 5. 2007 a během řízení o odvolání, které trvalo od 22. 6. 2007 do 20. 6. 2008, dostatek času k předložení důkazních prostředků k objasnění nákladových položek týkajících se běžných provozních nákladů. Důkazní břemeno však neunesl a neprokázal vazbu uvedených výdajů na zdanitelné příjmy. K námitce stěžovatele, že Finanční úřad v Říčanech není místně příslušným správcem daně firmy PRIMANO, s. r. o., která měla v dané době sídlo na Praze 11, finanční ředitelství uvedlo, že se dne 22. 11. 2007 dostavil na Finanční úřad v Říčanech předvolaný svědek David Doležal a do

protokolu uvedl adresu bydliště X. X spadá do místní příslušnosti Finančního úřadu Říčany. Správce daně proto formou dožádání požádal místně příslušného správce daně, tj. Finanční úřad v Říčanech, aby provedl výslech svědka. K námitce týkající se zaúčtování částky 1 000 000 Kč finanční ředitelství uvedlo, že vzhledem k tomu, že stěžovateli daňovou evidenci zpracovávala odborná účetní firma, je s podivem, že stěžovatel správci daně nedoložil veškeré důkazní prostředky, zvláště když byl vyzván podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel nebyl správcem daně žádným způsobem omezován v předkládání důkazních prostředků. Pokud jde o způsob projednání zprávy o daňové kontrole, stěžovatel byl při tomto projednání seznámen s poučením a podepsal, že poučení rozumí. Stěžovatel mohl využít svého práva vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly. Ze všech uvedených důvodů finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že se městský soud nevypořádal s důkazními návrhy stěžovatele. Podle obsahu spisu zástupkyně stěžovatele v průběhu jednání u městského soudu uvedla, že bere zpět důkazy, které byly označeny v žalobě a trvá na provedení důkazů uvedených na č. l. 36 spisu, a to trestním spisem Davida Doležala, výslechem Davida Doležala, A. L. a otce stěžovatele. Dále navrhovala, aby byl proveden důkaz vyjádřením účetní, která pro stěžovatele zpracovávala zaúčtování částky 1 000 000 Kč. Městský soud rozhodl usnesením, že důkazy navržené stěžovatelem nebude provádět. V odůvodnění napadeného rozsudku na str. 9 uvedl, že neprovedení důkazů odůvodní níže. To však městský soud neučinil.

V této souvislosti lze odkázat na nález dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na http://nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozuměti tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zákona č. 1/1993 Sb..*“ Obdobně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs

147/2004 - 89, publikovaném pod č. 618/2005 Sb. NSS, v němž uvedl, že soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.), toto právo jej však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Výše citované rozhodnutí Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 61/94, o nutnosti odůvodnit neprovedení navržených důkazů převzal Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108.

Nejvyšší správní soud proto shledal v postupu městského soudu vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, a proto námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu shledal důvodnou. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pak brání věcnému přezkumu stížních námitek nesprávného posouzení zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství a správce daně a jejich procesních postupů městským soudem.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 dne 8. února 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu