

Česká republika
USNESENÍ
Ústavního soudu

Ústavní soud rozhodl dne 26. června 2014 mimo ústní jednání bez přítomnosti účastníků v senátu složeném z předsedy Jana Filipa a soudců Vladimíra Kůrky a Jana Musila (soudce zpravodaje) ve věci ústavní stížnosti JUDr. Vladimíra Krejčího, zastoupeného JUDr. Romanem Kouckým, advokátem se sídlem Sladkovského 410, 530 03 Pardubice, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. června 2012 č. j. 7 Afs 65/2011-91, proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. května 2011 č. j. 5 Ca 65/2008-60, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. prosince 2007 č. j. 18574/07-1100-103204 a proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 17. ledna 2007 č. j. 9081/07/009914/8202, za účasti Nejvyššího správního soudu, Městského soudu v Praze, Odvolacího finančního ředitelství v Brně a Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jako účastníků řízení, takto:

Ústavní stížnost se odmítá.

Odůvodnění:

I.

Stěžovatel v ústavní stížnosti a jejích doplňcích napadá všechna v záhlaví usnesení označená rozhodnutí pro údajné porušení čl. 11 odst. 5, čl. 36 odst. 1, odst. 2 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina") a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR.

II.

Z obsahu ústavní stížnosti a z obsahu napadených rozhodnutí se zjišťuje:

Stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 17. ledna 2007 č. j. 9081/07/009914/8202 vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 3 168 000,- Kč. Důvodem takového postupu finančního orgánu bylo neprokázání výdajů stěžovatelem. Konkrétně šlo o zálohy na dodávku materiálu (zboží) v celkové hodnotě 9 900 000,- Kč, které měl stěžovatel podle uzavřených kupních smluv a zálohových faktur poskytnout společnosti VH & DC, a. s. Důkazní prostředky, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, stejně jako příjmové doklady zmocněné účetní firmy Dataexpres, s. r. o., obsahující nečitelný podpis pokladníka, spolehlivě neprokázaly zaplacení poskytnutých záloh a jejich přijetí firmou VH & DC, a. s. resp. jí zmocněnou účetní firmou Dataexpres, s. r. o. Předmětné pokladní doklady nebyly zaúčtovány v účetnictví firmy VH & DC, a. s., přičemž bylo zjištěno, že data uvedená na dokladech nekorespondují s výpovědí stěžovatele do protokolu dne 5. 10. 2004, v níž uvedl, že složení peněžních prostředků se uskutečnilo v provozovně VH & DC, a. s., dne 19. 12. 2002.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen "finanční ředitelství") rozhodnutím ze dne 5. 12. 2007 č. j. 18574/07-1100-103204 zamítlo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 o dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 5. 2011 č. j. 5 Ca 65/2008-60 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí finančního ředitelství s odůvodněním, že faktickou úhradu záloh uvedených na dokladech založených v účetnictví stěžovatele se mu nepodařilo hodnověrným způsobem prokázat, především s ohledem na rozpory ve výpovědi stěžovatele, nesoulad dat v příjmových dokladech, a proto, že se spolehlivě nepodařilo ztotožnit osobu, která údajně převzala finanční částky uvedené na příjmových dokladech ve firmě VH & DC, a. s. Tyto příjmové doklady neobsahovaly ani podpis stěžovatele, ačkoli podpis klienta, který hotovost hradil, byl podle tvrzení svědkyně Grossové vždy náležitostí příjmového dokladu. Městský soud rovněž pochyboval o možnosti zaplacení částky ve výši 9 900 000,- Kč v hotovosti.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze zamítl jako nedůvodnou a v odůvodnění rozsudku konstatoval, že v projednávané věci je stěžejní posouzení otázky "rozložení důkazního břemene". V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukázal na závěry k této otázce uvedené v jeho dnes již konstantní judikatuře. V ní mimo jiné zdůraznil, že "důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí". Jestliže stěžovatel prokazoval daňovou účinnost poskytnutých záloh uzavřenými kupními smlouvami, zálohovými fakturami a příjmovými pokladními doklady, přičemž tyto doklady nekorespondovaly s účetními doklady smluvní strany, je podle názoru Nejvyššího správního soudu závěr finančních orgánů, že obchodní vztahy stěžovatele s firmou VH & DC, a. s., byly jen formální, správný. Stěžovatel neprokázal, že celková částka 9 900 000,- Kč zaúčtovaná jako daňový výdaj z titulu zálohy na dodávku dřevařského materiálu, byla vynaložena stěžovatelem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), proto byl základ daně zvýšen o uvedenou částkou důvodně, v souladu s § 23 odst. 3 citovaného zákona.

III.

Stěžovatel v ústavní stížnosti tvrdí, že splnil svoji důkazní povinnost, neboť jím předložené faktury, kupní smlouvy a příjmové pokladní doklady jsou zcela postačující k prokázání jím uvedených výdajů a bylo povinností finančních orgánů, aby v případě, že na jejich hodnověrnost měly jiný názor, stěžovateli prokázaly opak, tedy že k zaplacení těchto výdajů stěžovatelem fakticky nedošlo. Postup finančních orgánů, které po stěžovateli požadovaly prokázání zaplacení výše uvedených výdajů, tak stěžovatel považuje za neústavní, nezákonný, neboť prý jde nad rámec zákonné povinnosti uložené daňovým subjektům.

Závěrem stěžovatel poukazuje na celkovou délku řízení a konstatuje, že ke konečnému rozhodnutí ve věci došlo až po deseti letech, a to zamítnutím jeho kasační stížnosti rozsudkem Nejvyšším správním soudem, což stěžovatel považuje za nepřiměřenou délku řízení.

IV.

Ústavní soud posoudil námitky stěžovatele a jeho tvrzení o porušení ústavnosti a dospěl k závěru, že ústavní stížnost je zjevně neopodstatněná.

Ústavní soud nejprve připomíná, že jeho úkolem je ochrana ústavnosti (čl. 83 Ústavy ČR). Ústavní soud není další instancí v systému všeobecného soudnictví, není obecným soudům nadřizen a zásah do jejich jinak nezávislé rozhodovací činnosti lze odůvodnit pouze v případě, že soudy při svém rozhodování a v řízení, která jim předchází, nerespektují kautely vymezené hlavou pátou Listiny.

V projednávané věci stěžovatel (stručně řečeno) především napadá nesprávnou interpretaci v řízení aplikovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků"), který již pozbyl účinnosti.

Ústavní soud v dané právní věci zejména předesílá, že napadená rozhodnutí posuzuje kritériem, jímž je ústavní pořádek a jím garantovaná základní práva a svobody; není tedy jeho věcí perfekcionista přezkoumat případ sám z pozice tzv. podústavního práva. Z obsahu ústavní stížnosti je však naopak zřejmé, že se stěžovatel v podstatě domáhá přezkoumání napadených soudních rozhodnutí a rozhodnutí finančních orgánů tak, jako by Ústavní soud byl dalším stupněm v hierarchii obecných soudů.

Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně připustil, že v období, kdy nebyl zřízen Ústavou předpokládaný Nejvyšší správní soud, byl Ústavní soud sám nucen ve věcech, které byly projednávány ve správním soudnictví, provádět v nezbytných případech korekce právních názorů, které by jinak příslušely tomuto soudu (viz nálezy sp. zn. IV. ÚS 49/02, Sbírnka nálezů a usnesení ÚS, sv. 27, č. 86, str. 25 a další). Nezbytnost výjimečného suplování těchto pravomocí Nejvyššího správního soudu však faktickým započítáním činnosti Nejvyššího správního soudu pomínula a Ústavní soud respektuje základní rozhraní pravomocí obou soudů. Ústavní soud v tomto směru není primárně povolán k výkladu právních předpisů v oblasti veřejné správy, nýbrž ex constitutione k ochraně práv a svobod zaručených ústavním pořádkem.

Naproti tomu právě Nejvyšší správní soud je tím orgánem, jemuž přísluší výklad jednoduchého práva v oblasti veřejné správy a sjednocování judikatury správních soudů, k čemuž slouží i mechanismus předvídaný v § 12 s. ř. s. Při výkonu této pravomoci Nejvyšším správním soudem je přirozeně i tento orgán veřejné moci povinen interpretovat a aplikovat jednotlivá ustanovení jednoduchého práva v první řadě vždy z pohledu účelu a smyslu

ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod (srov. nález sp. zn. II. ÚS 369/01, Sbírka nálezů a usnesení ÚS, sv. 28, č. 156, str. 401 a další). V kontextu své dosavadní judikatury se Ústavní soud cítí být oprávněn k výkladu jednoduchého práva v oblasti veřejné správy pouze tehdy, jestliže by aplikace jednoduchého práva v daném konkrétním případě učiněná Nejvyšším správním soudem byla důsledkem interpretace, která by extrémně vybočila z kautel zaručených v hlavě páté Listiny, a tudíž by ji bylo lze kvalifikovat jako aplikaci práva mající za následek porušení základních práv a svobod (srov. nálezy sp. zn. III. ÚS 173/02, Sbírka nálezů a usnesení ÚS, sv. 28, č. 127, str. 95, sp. zn. IV. ÚS 239/03, Sbírka nálezů a usnesení ÚS, sv. 31, č. 129, str. 159 a další). K takovému zjištění však ve věci stěžovatele Ústavní soud nedospěl.

Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozhodnutí s odkazem na svou konstantní judikaturu vyložil, že předmět a rozsah dokazování předurčuje daňový subjekt svým tvrzením. Stěžovatel tvrdil, že na základě jím předložených listinných dokladů uhradil firmě VH & DC, a. s. na zálohách celkovou částku 9 900 000,- Kč. K tomuto tvrzení doložil a navrhl provést (mimo jiné) listinné důkazy, které se ukázaly být, jak jednotlivě, tak i v kontextu dalších důkazů, k prokázání sporné skutečnosti nevěrohodnými a nedostatečnými. Jestliže stěžovatel měl, ve smyslu § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí záloh zaplacených firmě VH & DC, a. s. do daňově uznatelných výdajů v souladu s § 24 odst. 1 citovaného zákona, bylo důkazní břemeno na prokázání správnosti a věrohodnosti těchto údajů na stěžovateli. Ústavnímu soudu přitom nepřísluší hodnotit, jakými prostředky, jež byly v dispozici stěžovatele, tak měl či mohl učinit. Důkazní aktivitu nelze v takovém případě přenášet na správce daně.

Závěru Nejvyššího správního soudu, že stěžovateli se v řízení nepodařilo zpochybnit správnost skutkových zjištění vyplývajících jak z rozhodnutí finančních orgánů, tak i z rozsudku Městského soudu v Praze, nemá Ústavní soud z pozice ústavnosti čeho vytknout. V tomto směru Ústavní soud v podrobnostech odkazuje na přílehlavé odůvodnění rozhodnutí obou ve věci jednajících obecných soudů, které, jak je z výše uvedeného zřejmé, se všemi námitkami stěžovatele v míře odpovídající jejich konkretizaci vypořádaly způsobem, který Ústavní soud neshledal vybočujícím z mezí ústavnosti.

Pokud stěžovatel namítá, že z provedených důkazů je možno učinit jiné závěry, než k jakým dospěly finanční orgány, resp. později i ve věci rozhodující soudy, poukazuje Ústavní soud na svoji konstantní judikaturu, podle které z ústavního principu nezávislosti soudů vyplývá zásada volného hodnocení důkazů, která je obsažena v § 132 o. s. ř. Pokud soudy ve své činnosti postupují ve shodě s obsahem hlavy páté Listiny základních práv a svobod, není Ústavní soud oprávněn zasahovat do jurisdikční činnosti obecných soudů a tedy ani "hodnotit" jejich hodnocení důkazů, byly-li zásady dané § 132 o. s. ř. respektovány. Hodnocení důkazů a závěry o pravdivosti či nepravdivosti tvrzených skutečností jsou přitom věci vnitřního přesvědčení soudce a jeho logického myšlenkového postupu. Ústavnímu soudu zpravidla nepřísluší přehodnocování dokazování prováděného obecnými soudy, a to ani tehdy, pokud by se s ním sám neztotožňoval. Ústavní soud by mohl do tohoto procesu zasáhnout pouze tehdy, pokud by obecné soudy překročily hranice dané zásadou volného hodnocení důkazů, popř. pokud by bylo možno konstatovat tzv. extrémní rozpor mezi zjištěným skutkovým stavem a vyvozenými skutkovými či právními závěry; pak by byl jeho zásah odůvodněn, neboť takové rozhodnutí by bylo třeba považovat za stojící v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny (srov. např. nález sp. zn. III. ÚS 84/94). Takové pochybení obecných soudů v dané věci Ústavním soudem zjištěno nebylo.

Ústavní soud vyslovil v řadě svých rozhodnutí týkajících se dokazování v daňovém řízení, např. v nálezu ze dne 24. 4. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle které daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Tato zásada byla vyjádřena v již zmiňovaném § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle uvedeného ustanovení dříve platného zákona platilo, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Prokazování daňových nároků je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

Ústavní soud pouze pro úplnost dodává, že též v daňovém řízení se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů, dříve zakotvená v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jakož i zásada projednací, spočívající v tom, že správní orgán není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníka řízení. Povinností správce daně je mj. chránit zájmy státu, jimiž se v této souvislosti rozumí zájem státu stanovit a vybrat v zákonem stanovené výši a lhůtě příslušné daně, přičemž přitom dbá i na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a dalších osob zúčastněných v daňovém řízení.

Ústavní soud proto ze všech výše vyložených důvodů ústavní stížnost odmítl podle ustanovení § 43 odst. 2 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, neboť jde o návrh zjevně neopodstatněný.

Poučení: Proti usnesení Ústavního soudu není odvolání přípustné.

V Brně dne 26. června 2014

Jan Filip v. r.
předseda senátu Ústavního soudu