



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: J. M., zastoupeného JUDr. Alešem Janů, advokátem v Táboře, Čelkovická 445, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003, čj. 10 Ca 69/2003 - 67,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2150 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Aleše Janů, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalované Finanční ředitelství v Českých Budějovicích se jako stěžovatel včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003, čj. 10 Ca 69/2003 - 67 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že je třeba zrušit rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 2. 2003, čj. 5960/110/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v T. č. 1020000194 ze dne 19. 4. 2002, čj. 58627/02/110916/3429, kterým byl žalobci po provedené daňové kontrole zvýšen základ daně z příjmů fyzických osob za rok 1997

o příjem z prodeje hydraulického lisu, účetně vedeného na inventární kartě hmotného investičního majetku, ve výši 300 000 Kč, a adekvátně vyměřena daň ve výši 54 240 Kč.

Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že žalobce v rozporu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nezahrnul do základu daně za zdaňovací období roku 1997 příjem z prodeje hydraulického lisu ve výši 300 000 Kč bez daně z přidané hodnoty P. P., k němž došlo dne 4. 12. 1997, jež je dokládán výdajovým pokladním dokladem č. V 275 a stvrzenkou o platbě v hotovosti, vystavenými žalobcem, a výpovědí P. P., slyšeného správcem daně dne 13. 8. 2001.

K obraně žalobce, že v řízení nebyla jako výdaj zohledněna pořizovací cena tohoto lisu ve výši 800 000 Kč, krajský soud zjistil, že žalobce v daňovém řízení prokazoval výši pořizovací ceny lisu SL 20 (nákup lisu) kupní smlouvou ze dne 10. 1. 1997, uzavřenou se společností J., příjmovým pokladním dokladem této společnosti ze dne 16. 1. 1997, fakturou č. 8/97 a svým výdajovým pokladním dokladem ze dne 16. 1. 1997 a že současně s datem 16. 1. 1997 byl lis bez bližšího označení zaevidován na inventární kartě č. 000397 s cenou pořízení ve výši 800 000 Kč a podle této karty nebyl odepisován. Na druhé straně zjistil krajský soud, že věrohodnost dokladů vystavených společností J., jako prodávajícím subjektem, je zpochybňována svědeckou výpovědí K. J., jež vypověděl, že tuto společnost nezastupoval, prodej předmětného lisu nezprostředkoval a žádné peníze od žalobce nepřevzal, dále svědeckou výpovědí jednatele a společníka této společnosti P. P., jež prohlásil, že společnost lis SL 20 nikdy nevlastnila a prodej by se mohl uskutečnit pouze se společným podpisem všech jednatelů a posléze i výpovědí P. T., nástupce jednatele společnosti, který uvedl, že se v účetnictví společnosti nenacházejí doklady jako faktura č. 8/97 a příjmový doklad na částku 2 440 000 Kč (lis a profilovací fréza). Krajský soud posléze zjistil i to, že věrohodnost dokladů, jež předložil žalobce, je zpochybňována i tím, že dožádaný správce daně ve S. sdělil, že společnost J. podle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 1997 neuskutečnila žádné zdanitelné plnění, že faktura údajně vystavená touto společností v účetnictví zahrnuta není, že podpis na faktuře nesouhlasí s podpisy jednatele na zmíněném daňovém přiznání a že tržba z faktury není zahrnuta ve výkazu zisku a ztrát přiloženého k daňovému přiznání.

Krajský soud ale v rámci doplňování řízení zjistil z pravomocného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. 18 T 10/2001, že K. J. skutečně dne 10. 1. 1997 prodal žalobci jménem společnosti J. nejen předmětný lis SL 20, ale také čtyřstrannou profilovací frézu UNIMA T a nanášedku lepidla N 4-300, zřejmě po předchozím jednání s P. P., v té době jednatelem společnosti J., za celkovou hodnotu všech tří strojů 390 000 Kč z majetku společnosti I., zastaveného ve prospěch A. a že žalobcem tvrzená skutečnost, že vlastnictví k lisu nabyt v dobré víře a že také v dobré víře předkládal doklady, tímto pravomocným trestním rozsudkem zpochybněna není.

Za tohoto stavu krajský soud dovodil, že na žalobci nelze spravedlivě požadovat, aby okolnost, že se stal obětí trestné činnosti K. J. a dalších osob měla za následek neuznání, byť objektivně zjištěné a žalobcem navrhované ceny obvyklé oproti příjmu z prodeje, který byl naopak zdaněn. Neuznání výdajů by bylo v rozporu s ustanovením § 2

odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, i hmotněprávním ustanovením § 24 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z těchto důvodů proto krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení, v němž tento správní orgán umožní žalobci, aby znaleckým posudkem, eventuálně odborným vyjádřením prokázal obvyklou cenu předmětného lisu v době jeho pořízení, protože není na daňovém orgánu, aby na náklady státu prokazoval skutečnosti, jež má prokazovat daňový subjekt.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, která se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., žalovaný správní orgán jako stěžovatel odmítl závěry krajského soudu, pokud dospěl k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 2. 2003, čj. 5960/110/2002 není věcně správné.

Stěžovatel namítl, že je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, názor krajského soudu, který vyslovil požadavek, že daňovému subjektu musí být dána možnost prokázat obvyklou cenu prodaného majetku v době jeho pořízení znaleckým posudkem. Je tomu tak proto, že i pokud by daňový subjekt J. M. doložil znalecký posudek, bude tím prokazovat pouze hodnotu majetku v době jeho prodeje, resp. nákupu, nikoliv však výdaj skutečně vynaložený. Odhad soudního znalce nemá nic společného se skutečně vynaloženými výdaji, kterým se mohou odvíjet od konkrétních okolností uzavíraného obchodu a na vůli účastníků tohoto obchodu. Výši výdaje proto představuje pouze zcela konkrétní částka, jež je daňovým subjektem vynaložena a nikoliv fiktivní, byť odborně fundovaný odhad.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z výsledků trestního řízení nepochybně vyplynulo, že mu odsouzený K. J. prodal předmětný lis. Pokud je za tohoto stavu uskutečnění prodeje prokázáno, avšak jsou pochybnosti o výši pořizovací ceny, je skutečně vůči němu jako daňovému subjektu hrubě nespravedlivé, neuznat mu jako pořizovací cenu žádnou částku. V tomto případě, pokud nelze vyjít z dokladů předaných žalobci K. J., je namístě, aby se vyšlo z ceny obvyklé, jež by neměla být významně odlišná od pořizovací ceny. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal z podnětu podané kasační stížnosti napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003, čj. 10 Ca 69/2003 - 67 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Základní metodou zjištění daňové povinnosti je dokazování, protože daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny vždy relativně nepřesněji. Při posuzování důkazů se má správce daně řídit zásadou volného hodnocení důkazů, zakotvenou pro daňový proces ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle níž posuzuje správce daně důkazy podle své úvahy a v jejich vzájemné souvislosti, přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Zákon sice nepředepisuje a ani nemůže předepisovat bližší pravidla pro hodnocení jak jednotlivých důkazů, tak jejich vzájemné souvislosti, což ovšem neznamená, že by zásada volného hodnocení důkazů, umožňovala v tomto směru jakoukoli libovůli správce daně. Naopak volné hodnocení důkazů musí být vždy přezkoumatelné, jak odvolacím či přezkumným orgánem, tak i soudem. Základem při hodnocení důkazů by proto měla být vedle lidských a profesních zkušeností rozhodujícího pracovníka správce daně i pravidla logického myšlení, které tradiční logika formuluje do obecných a základních logických zásad, ale i privilegování některých důkazních prostředků (i když to z této zásady výslovně neplyne), jako např. veřejných listin. Tyto listiny obvykle potvrzují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich napsáno. Takto prováděné dokazování a volné hodnocení důkazů by pak mělo vyústit v to, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti budou zjištěny co nejpřesněji (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Nejvyšší správní soud má za to, že se správce daně plně neřídil uvedenými pravidly dokazování a volného hodnocení důkazů.

Z obsahu daňového spisu je patrné, že dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za rok 1997 vyplývá ze zvýšení základu daně o částku 300 000 Kč, spočívající v žalobcem nezapočítaném příjmu z prodeje hmotného majetku-lisu P. P. Žalobce ve své obraně poukazoval na to, že oproti tomuto příjmu měl být zohledněn jako jeho výdaj pořizovací cena tohoto hmotného majetku ve výši 800 000 Kč plus daň z přidané hodnoty, který nabyl do vlastnictví a zavedl do účetnictví v rámci podnikání fyzické osoby. Finanční úřad v T. tento výdaj neuznal s odůvodněním, že žalobce jeho výši neprokázal a stěžovatel v rozhodnutí o odvolání žalobce správnost tohoto závěru finančního úřadu potvrdil.

Z obsahu daňového spisu také vyplývá, že osoby slyšené v daňovém řízení, o nichž se zmiňuje krajský soud ve svém rozsudku, svou účast na prodeji předmětného hmotného majetku-lisu žalobci nepotvrdily, ačkoliv již v té době byl např. K. J. trestně stíhán i ve vztahu k předmětnému hmotnému majetku. Se zřetelem k tomu měl žalobce obavy, že osoby, které se na trestné činnosti podílely, v daňovém řízení nevyprávějí pravdivě nebo výpověď odmítají, aby se nevystavily nebezpečí trestního stíhání. Žalobce proto navrhl přerušit daňové řízení a vyčkat výsledku trestního řízení. Tento návrh byl správcem daně odmítnut s poukazem na to, že trestní řízení je naprosto nezávislé na daňovém řízení, neboť obě řízení jsou vedena rozdílnými orgány podle různých procesních a hmotněprávních předpisů a navíc s různými cíli.

Nejvyšší správní soud je přesvědčen o tom, že v této konkrétní situaci, byť při obecně správných vývodech o cílech trestního a daňového řízení, bylo chybou, že správce daně odmítl vyčkat výsledků trestního řízení proti K. J. a spol.

Je tomu tak proto, že krátce před rozhodnutím odvolacího správního orgánu dne 3. 2. 2003, v němž se žalobce jako daňový subjekt dovolával tohoto kroku, byl dne 5. 11. 2002 K. J. nepravomocně uznán vinným i tím, že prodal J. M. předmětný lis SL 20, který totéž tvrdil v průběhu daňového řízení a naopak K. J. popíral. Správce daně po

procesní stránce sice nemohl daňové řízení přerušit, ale mohl prostě vyčkat právní moci rozhodnutí o předběžné otázce (zda K. J. jako zástupce společnosti J. prodal J. M. předmětný lis a zda tím spáchal trestný čin), když byl již vydán rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích jako soudu trestního v prvním stupni, který ještě nenabyl právní moci. Zákon sice neuvádí, že správce daně může vyčkat ukončení již zahájeného řízení, jež neinicioval a v němž se předběžná otázka řeší, zcela nepochybně však již ze samotné logiky plyne, že tomu tak je. Správce daně se tak uvedeným postupem zbavil možnosti provést důkaz v daňovém řízení veřejnou listinou z trestního řízení, z níž mohl čerpat cenné poznatky nutné i pro daňové řízení nejen z hlediska již zmíněné předběžné otázky, ale i z hlediska věrohodnosti či nevěrohodnosti výpovědi K. J., apod.

Krajský soud proto zcela důvodně doplnil dokazování o zjištění z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 11. 2002, čj. 18 T 10/2001 - 3086 ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 5. 2003, čj. 11 To 24/03 - 3182, z něhož mimo jiné vyplývá, že K. J. byl pravomocně (dne 5. 5. 2003) uznán vinným i tím, že dne 10. 1. 1997 prodal v O. jménem společnosti J. J. M. čtyřstrannou profilovací frézu Unimat, lis SL 20 a nanášečku lepidla NL 4-300 v hodnotě 390 000 Kč, ačkoliv věděl, že se jedná o majetek společnosti I, který byl zastaven ve prospěch věřitele této společnosti A. a že za tuto a další trestnou činnost byl K. J. odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody v trvání 5 let a 6 měsíců a k dalšímu trestu.

Z výsledků trestního řízení tedy vyplývá, že K. J. prodal žalobci nejen předmětný lis SL 20, ale i další stroje. Je tedy jisté, že žalobce nenabyl předmětný lis bezúplatně a ostatně není ani možné předpokládat, že by se tak stalo, s ohledem na hodnotu tohoto lisu. Nezpochybnitelným faktem je i to, že žalobce tento hmotný majetek zavedl do svého účetnictví, o čemž svědčí inventární karta.

Za tohoto stavu je potom opodstatněný závěr krajského soudu, že je nespravedlivé a v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a § 24 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, aby příjem žalobce za prodej lisu SL 20 zdaněn byl a naopak mu nebyla uznána jako výdaj vůbec žádná částka (pořizovací cena), ačkoliv trestním rozsudkem bylo prokázáno, že předmětný lis byl žalobci prodán K. J.

Nejvyšší správní soud má z uvedených důvodů za to, že krajský soud opodstatněně zrušil pro vady řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 2. 2003, čj. 5960/110/2002 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou kasační stížnosti, že je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, názor krajského soudu, který vyslovil požadavek, že daňovému subjektu musí být dána možnost prokázat obvyklou cenu prodaného majetku v době jeho pořízení znaleckým posudkem a že je tomu tak proto, že i pokud by daňový subjekt J. M. doložil znalecký posudek, bude tím prokazovat pouze hodnotu majetku v době jeho prodeje, resp. nákupu, nikoliv však výdaj skutečně vynaložený.

Podstatou této námitky kasační stížnosti je teze, že výši výdaje představuje pouze zcela konkrétní částka, jež je daňovým subjektem vynaložena a nikoliv fiktivní, byť odborně fundovaný odhad. V obecné rovině je samozřejmě rozdíl mezi pořizovací cenou a obvyklou cenou zjištěnou znaleckým posudkem, protože pořizovací cena se může odvíjet i od konkrétních okolností uzavíraného obchodu. Se zřetelem ke zvláštnostem tohoto případu (správce daně nevyčkal výsledku trestního řízení proti K. J., ačkoliv tento návrh daňový subjekt učinil a byl správcem daně nesprávně odmítnut v podstatě jenom z důvodu různých cílů trestního a daňového řízení) je třeba umožnit daňovému subjektu, aby mohl prokázat všechny rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Tomuto požadavku ostatně odpovídá i povinnost správce daně, který podle § 31 odst. 2 téhož zákona musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tomto směru vázán jen návrhy daňových subjektů. V rozporu s těmito zásadami proto není požadavek krajského soudu, pokud má za to, že je na žalobci jako na daňovém subjektu, při nedostatku jiných průkazných dokladů, aby sám prokazoval za pomoci znaleckého posudku nebo odborného vyjádření obvyklou cenu předmětného lisu v době jeho pořízení a na správci daně pak je jen to, aby tento úkon žalobci umožnil. Nelze nevidět, že tato cena může být totožná s cenou pořizovací, může být ovšem vyšší nebo i nižší (s ohledem na charakter lisu by neměla být od pořizovací ceny daňově významně odlišná), ale rozhodné je to, že správce daně musí podrobit takto zjištěnou obvyklou cenu svému volnému hodnocení důkazů stran pořizovací ceny a vyvodit z toho závěry pro správné stanovení daňové povinnosti.

V tomto řízení se bude muset tento správní orgán vypořádat i s výsledky pravomocně skončeného trestního řízení, vedeného proti K. J. a v jejich světle znovu vyhodnotit nejen věrohodnost výpovědí slyšených osob, které vypovídaly v daňovém řízení k tvrzenému výdaji žalobce ve výši 800 000 Kč, ale i vypovídací schopnost písemných dokladů k tomuto výdaji, čehož se daňový subjekt v tomto řízení marně domáhal.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003, čj. 10 Ca 69/2003 - 67 není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému žalobci vznikly náklady v řízení o kasační stížnosti, jež jsou spojeny se zastoupením advokátem. Náklady řízení se sestávají ze dvou úkonů právní služby, a to podle § 11 odst.1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (převzetí a příprava zastoupení) a podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. k) téže vyhlášky za použití § 11 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (vyjádření ke kasační stížnosti), kde každý úkon činí částku 1000 Kč (§ 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a ze dvou režijních paušálů podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky po 75 Kč za jeden. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak,

že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2150 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Aleše Janů, advokáta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. listopadu 2005

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu