



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců Mgr. et. Bc. et. Ing. Radovana Havelce a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce **Ing. J. T.**, zast. JUDr. Rudolfem Vaňkem, advokátem v Liberci, Na Rybníčku 387/6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 14. září 2005, č. j. 59 Ca 23/2003 – 65,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 14. září 2005, č. j. 59 Ca 23/2003 – 65 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhal zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2002, č. j. 9090-3/110/00. Tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 8. 3. 2000, č. j. 24275/00/187911/0943, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce ve věci dodatečně stanoveného základu daně a daně z příjmů fyzických osob za rok 1995; rozhodnutím žalovaného byla výše dodatečného stanoveného základu daně zvýšena z částky 703 150,11 Kč na částku 2 203 150,11 Kč a dodatečně vyměřená daň byla zvýšena z částky 302 376 Kč na částku 947 376 Kč.

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí především zopakoval genezi předcházejícího správního i soudního řízení, přičemž zdůraznil, že předcházejícím zrušujícím

rozsudkem ze dne 8. 6. 1999, č. j. 15 Ca 57/99 - 26 byl žalovaný zavázán právním názorem, pokud jde o způsob, jakým mělo být doplněno dokazování. Pokud jde o jednotlivé žalobní námítky, k namítanému nesouhlasu žalobce se zvýšením daňového základu o odpisy hmotného majetku, krajský soud uvedl, že k této otázce se vyslovil již v předcházejícím rozsudku, kde právní názor žalovaného uznal jako správný. Řídil-li se žalovaný tímto právním názorem řídil i v případě nově vydaného rozhodnutí, nelze takovému postupu vytýkat jakoukoli nezákonnost. I v případě druhé žalobní námítky, rozporující závěr žalovaného, dle kterého žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud jde o náklad na pořízení dřevěných hranolů ve výši 1,5 milionu Kč, soud konstatoval, že i v tomto případě měl žalovaný postupovat v intencích právního názoru uvedeného v předcházejícím rozsudku. Žalovaný jím byl zavázán doplnit v naznačených směrech dokazování, což učinil. V rámci opětovného soudního přezkumu nicméně krajský soud naznal, že při hodnocení těchto důkazů postupoval žalovaný v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“), neboť pomíjel skutečnosti svědčící v neprospěch žalobce a nezdůvodnil, proč k některým podkladům pro rozhodnutí přihlédl a k jiným nikoli. Jmenovitě se jednalo o výpověď jednatele dodavatele předmětných hranolů P. J. ze dne 6. 8. 2001, kterou žalovaný označil za nevěrohodnou s tím, že svědek nebyl schopen vyjádřit se k podrobnostem při předávání peněz žalobcem za dodávku. K tomu krajský soud uvedl, že tato výpověď byla provedena po zhruba šesti letech od tvrzené transakce, nicméně svědek přesto potvrdil své dřívější prohlášení, že dne 10. 12. 1995 peníze od žalobce skutečně převzal. Žalovaný též, dle názoru krajského soudu, odhlédl bez dalšího od dřívějších vyjádření svědka, svědčících ve prospěch existence předmětné transakce (čestné prohlášení ze dne 11. 8. 1999 a výpověď ze dne 18. 10. 1999). Dále žalovanému vytkl, že výpověď tohoto svědka byla hodnocena jen s ohledem na věrohodnost účetních dokladů. Krajský soud vyjádřil nesouhlas též se způsobem hodnocení svědeckého výsledku účetní dodavatele L. P. ze dne 28. 3. 2001. I zde se žalovaný, dle jeho názoru, soustředil pouze na fakt, že svědkyně peníze za dodávku hranolů nikdy neviděla, přičemž nezohlednil, že svědek J. potvrdil, že ve firmě šlo tehdy o běžnou praxi. Dle názoru krajského soudu měla být v této souvislosti zhodnocena též předcházející výpověď svědkyně ze dne 15. 10. 1999, ve které potvrdila, že žalobce si dřevěné hranoly skutečně fyzicky převzal. I v případě této svědecké výpovědi žalovanému vytkl, že tato byla hodnocena jen ve vztahu k účetním dokladům. Soud dále poukázal na existenci listin, které nebyly součástí správního spisu. Jde především o analýzu půjček žalobce dodavateli předloženou u jednání soudu dne 14. 9. 2005, ze které se podává, že P. J. přebíral od žalobce různé peníze v hotovosti, dále protokol o ústním jednání před správcem daně ze dne 28. 8. 1997 (který byl taktéž předložen až v rámci řízení před soudem, avšak žalovaný si jeho existence musel být vědom), který potvrzuje existenci účetních dokladů, vztahujících se k předmětnému plnění a konečně dodatek ke zprávě z daňové kontroly ze dne 10. 9. 1997 (na který se odkazoval žalobce v reakci na výzvu žalovaného ze dne 16. 10. 2002 - podrobněji viz dále), potvrzující skutečnosti uvedené ve shora zmiňovaném protokolu. S ohledem na uvedené skutečnosti krajský soud konstatoval, že žalovaný provedl svévolný výběr důkazních prostředků, neboť se soustředil toliko na důkazy podporující jeho skutková zjištění, což představuje porušení zásady volného hodnocení důkazů. Soud dále zdůraznil, že i za situace, kdy účetní doklady jako důkazní prostředky ve vztahu k prokázání daňového výdaje neobstojí, lze daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“), spolehlivě prokázat i jinými důkazními prostředky. Výdaj lze uznat jako daňově účinný, pokud bude z provedených důkazů vyplývat, že částka byla skutečně vyplacena dodavateli, uvedené zboží existovalo, bylo v deklarovaném množství za tuto cenu dodáno a tento výdaj byl prokazatelně vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Krajský soud dále vznesl

výhrady k výzvě žalovaného ze dne 16. 10. 2002, kterou byl žalobce vyzván k prokázání daňové uznatelnosti předmětného nákladu na nákup dřevěných hranolů. Uvedl, že žalobce byl sice podrobně vyrozuměn, jak byly dosavadní důkazy hodnoceny s tím, že daňovou uznatelnost tohoto nákladu neprokazují, výzva však byla příliš obecná a nebylo zřejmé, ve věci jakých konkrétních skutečností má žalovaný pochybnosti.

Na základě shora uvedených skutečností krajský soud uzavřel, že skutková zjištění, na kterých je vystavěn závěr o daňové neuznatelnosti výdaje na nákup dřevěných hranolů, je v rozporu s obsahem správního spisu a je zde proto dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Poukázal především na předcházející rozhodnutí krajského soudu v této věci, kterým byl zavázán k doplnění dokazování ve vztahu k obchodnímu případu nákupu dřevěných hranolů žalobcem. Dle tohoto rozsudku mělo v rámci znovuobnoveného správního řízení dojít ke konfrontaci žalobcem předložených listinných důkazů (faktur ze dne 1. 12. 1995 a ze dne 10. 12. 1995 a příjmového a výdajového pokladního dokladu) s účetnictvím, za účelem zjištění, zda tyto doklady navazují na jiné doklady. Stěžovatel byl dále zavázán konfrontovat údaje uvedené v účetnictví s výsledkem svědků. Dokazování požadovaným způsobem doplnil, přičemž jeho výsledkem bylo zpochybnění existence faktury za dodávku hranolů, jakož i neprokázání samotného předání peněz (konfrontace provedených důkazů s pokladními doklady). Všechny provedené důkazy přitom byly provedeny v intencích závazného požadavku předcházejícího rozsudku a hodnoceny byly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Pokud se stěžovatel nezabýval důkazy o existenci předmětných hranolů, nepostupoval v rozporu s požadavky soudu, neboť jejich existence, na rozdíl od samotného nákupu (a zejména zaplacení), nebyla sporná. Dle názoru stěžovatele tak napadený rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí, neboť jím soud fakticky ignoroval svůj právní názor vyjádřený v předchozím rozsudku.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výpověď svědka J. byla stěžovatelem překroucena, neboť ten existenci platby od něj potvrdil; že by ji svědek označil za půjčku, není žalobci známo. Prokázána byla taktéž existence odpovídající faktury (včetně její časové posloupnosti). Použití tohoto výdaje v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo prokázáno i dalšími účetními doklady, prokazujícími přijetí dřevěných hranolů na sklad, jakož i existencí tržeb z jejich následného prodeje třetím osobám. Pokud jde o výzvu stěžovatele ze dne 16. 10. 2002, z jejího obsahu nepochybně vyplývalo, že nemá pochybnosti o existenci předmětného výdaje jako takového, nýbrž pouze o tom, zda tento výdaj souvisel s platbou za hranoly. Tuto skutečnost již nicméně žalobce dříve předloženými doklady prokázal. Stěžovatel si ostatně v odůvodnění svého rozhodnutí protiřečí, zpochybňuje-li na straně jedné samotné zaplacení částky 1,5 milionů Kč, přičemž na druhé straně uvádí, že tuto platbu nelze uznat jako daňový výdaj. Závěry krajského soudu o účelovém přístupu stěžovatele k prováděnému dokazování proto žalobce označil za zcela správné.

Součástí správního spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu jsou všechny listiny, na které se účastníci v řízení odvolávají, včetně originálu prvostupňového rozhodnutí, rozhodnutí stěžovatele, jakož i fotokopie předcházejícího rozsudku krajského soudu. Součástí předloženého soudního spisu je pak výše zmiňovaná analýza půjček žalobce společnosti M.,

spol. s r. o., a protokol z ústního jednání před správcem daně ze dne 28. 8. 1997, č. j. 57710/97/187931/897/Ví (č. l. 60 - 61).

Pokud jde o obsah předcházejícího rozhodnutí krajského soudu ze dne 8. 6. 1999, č. j. 15 Ca 57/99 - 26, z jeho odůvodnění vyplývá, že důvodem pro zrušení předcházejícího rozhodnutí stěžovatele byl závěr o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci. Soud pro další průběh daňového řízení zavázal stěžovatele k provedení konkrétních důkazů. Jednalo se především o výslech svědkyně P. směrem ke zjištění, zda podepsala fakturu za dodávku dřevěných hranolů ze dne 10. 12. 1995 s tím, že pokud tuto skutečnost potvrdí, má být dále dotázána na fyzické převzetí částky 1,5 milionů Kč jednatelem společnosti od žalobce. Pokud i tuto skutečnost potvrdí, mělo být zjištěno, kdy k tomuto předání peněz došlo a proč příjmový pokladní doklad, který na tuto částku vystavila, není opatřen pořadovým číslem; svědkyně „*necht' se též vyjádří*“ k výdajovému pokladnímu dokladu. V souvislosti s tímto dokladem krajský soud upozornil, že je značně zpochybněna jeho použitelnost, neboť nemá zákonem předepsané náležitosti a nejde tedy o účetní doklad s důkazní silou tomu odpovídající. Poukázal též na fakt, že tento doklad nese známky přepisování. Dále byl stěžovatel soudem zavázán k provedení výslechu svědka J. (jednatele dodavatele), a to taktéž ve vztahu k výdajovému pokladnímu dokladu. Potvrdí-li svědek, že částku 1,5 milionu Kč za dodávku dřevěných hranolů převzal, měl být dotázán, kdo mu tuto částku předal a byl-li u předání někdo další přítomen. Porovnán měl být též výdajový pokladní doklad s účetnictvím, a to se zaměřením, jak se jeho existence v účetnictví projevila. Soud žalovanému konečně uložil ověřit číselnou řadu faktur v účetnictví dodavatele s tím, že nebude-li faktura ze dne 10. 12. 1995 zapadat do časové posloupnosti zbývajících faktur, potom „*bez dalšího by bylo nutno přisvědčit žalovanému, že žalobce uvedenou částku 1,5 milionu dodavateli nezaplatil*“. Při hodnocení jednotlivých důkazů měl stěžovatel přihlídnout též ke skutečnosti, že žalobce byl, spolu s P. J., též jednatelem dodavatele. Stěžovatel byl konečně upozorněn na skutečnost, že je především na žalobci, aby ve smyslu prokázání svých tvrzení projevil aktivitu, neboť v opačném případě „*lze předpokládat, že (... ) nesplní (... ) důkazní povinnost*“.

Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že důkazy soudem vyžadované byly provedeny. Ve věci faktur za dodávku dřevěných hranolů bylo zjištěno, že svědkyně P. fakturu ze dne 1. 12. 1995 nepodepsala a otisk razítka na ní neodpovídá razítku, které svědkyně používala (uvedla, že toto razítko používal žalobce). Vystavení a podpis faktury ze dne 10. 12. 1995 naopak svědkyně potvrdila. Dále stěžovatel konstatoval, že obě faktury byly označeny číslem 950260, což neodpovídá používanému označení faktur dodavatele. Pokud by se mělo jednat o fakturu mezi čísly 95259 a 95261, musela by být vystavena v období od 30. 11. 1995 do 5. 12. 1995, což by odpovídalo pouze faktuře ze dne 1. 12. 1995, jejíž existenci však popírá i sám žalobce. Pokud jde o příjmový pokladní doklad na částku 1,5 milionu Kč, ten byl skutečně vystaven svědkyní P., jak vyplývá z její výpovědi. Peníze ovšem svědkyně neviděla, ani neví komu a kdy byly předány; není ji též známo, proč na dokladu nebylo zaznamenáno pořadové číslo. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že příjmové pokladní doklady za prosinec 1995 tvoří nepřerušovanou číselnou řadu, přičemž posuzovaný doklad je mimo ni a nenachází se ani v účetních dokladech dodavatele, resp. nyní správce konkurzní podstaty. Pokud jde o fyzické převzetí peněz od žalobce, to opakovaně ve své svědecké výpovědi potvrdil svědek J., přičemž však tuto platbu označil za půjčku. V případě výdajového pokladního dokladu požádal stěžovatel žalobce o vysvětlení postupu, pokud jde o jeho přepisované číslo. Žalobce tento postup nevysvětlil, uvedl pouze, že takový postup odpovídá tehdejšímu zvyklostem a byl souladný i s principy účetnictví. K tomu stěžovatel uvedl, že tomuto názoru přisvědčit nelze, neboť tímto postupem se postupovat nesmělo (což

podrobně odůvodnil). Za účelem posouzení, zda posuzovaný pokladní doklad má návaznost na číselnou řadu zbývajících výdejních pokladních dokladů, si stěžovatel nechal předložit široký peněžní deník. Ten (z důvodů v odůvodnění opět podrobně rozvedených) shledal jako neprůkazný a uzavřel, že tímto způsobem není možné ověřit zaúčtování předmětného pokladního dokladu. Na základě takto doplněného dokazování konstatoval, že žalobce věrohodně neprokázal, že částku 1,5 milionu Kč skutečně dodavateli zaplatil. Výpovědi žalobce i svědka J. (obou jednatelů firmy M., spol. s r. o. - dodavatele), dle kterých mělo k předání peněz v hotovosti mezi nimi dojít, jsou nevěrohodné. Svědek J. uvedl, že si již nepamatuje, kde předmětnou hotovost od žalobce převzal a platbu označil za půjčku, přičemž v účetnictví dodavatele není tento příjem dokladově ověřitelný. Proti tomuto jedinému tvrzení svědka naopak svědčí množství jiných, shora popsaných důkazů, které tvrzení žalobce zcela vyvracejí. Rovněž předložené faktury stejného čísla, ale rozdílného data vystavení, deklarující jeden účetní případ, nenavazují na číselnou řadu vydaných faktur. Jak důkaz vydání hotovosti byl předložen pouze výdajový pokladní doklad, u kterého není uvedeno datum jeho vystavení a jeho číslo je přepisováno. Takový doklad nelze považovat za účetní doklad věrohodně dokladující operaci v něm uvedenou; jeho zaúčtování nelze potvrdit ani z peněžního deníku. Jelikož (ani přes výzvu stěžovatele) žalobce nepředložil žádné nové důkazy svědčící ve prospěch jeho tvrzení, stěžovatel uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a neprokázal, že výdaj ve výši 1,5 milionu Kč je skutečně výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Vzhledem k tomu, že důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele měl být rozpor skutkového stavu věci, který vzal žalovaný za podklad napadeného rozhodnutí, s obsahem správního spisu, považuje Nejvyšší správní soud za nutné vyjádřit se nejdříve k otázce, do jaké míry je soud ve správním soudnictví oprávněn hodnotit dostatečnost skutkových zjištění a způsob jejich hodnocení správním orgánem. Především je nutno uvést, že princip volného hodnocení důkazů, na kterém je dokazování ve správním řízení zásadně vystavěno (daňové řízení v tom není výjimkou), nelze ztotožňovat s diskrečním oprávněním správního orgánu. To již svou podstatou představuje právní hodnocení věci (viz dále) a musí navíc vždy vyplývat z explicitního zákonného zmocnění. Volné hodnocení důkazů (obdobně jako nalézání obsahu neurčitých právních pojmů) tedy z titulu diskrečního oprávnění neleží mimo přezkumnou pravomoc soudu. Odhlédne-li se od výjimky vnašející do řízení před správními soudy princip revizní (§ 78 odst. 2 s. ř. s.) je řízení dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. řízením kasačním (§ 71 odst. 1 písm. d/, § 75 odst. 2, věta první, § 78 odst. 1 s. ř. s.). Princip tohoto řízení je možné vyjádřit tak, že „*správní tribunál nemá býtí judex facti, a stížnost k tomuto tribunálu jest opravný prostředek zkrácený o revisio in facto*“ (viz Hácha, E., Slovník veřejného práva československého, sv. II., Polygrafia – Rudolf M. Rohrer – Brno, Brno, 1929, s. 851). Jinými slovy: přezkum soudů v tomto řízení se omezuje na „*revisio in jure*“, tedy výlučně na přezkoumávání zákonnosti napadených správních aktů. Zjišťování skutkového stavu věci (který bude následně právně subsumován), představuje naproti tomu hodnocení skutkové; s ohledem na shora popsanou charakteristiku přezkumného soudního řízení tedy není zásadně podřízeno soudní kontrole. Jelikož však skutkové hodnocení věci

nelze chápat jen ve smyslu mechanického shromažďování skutkových podkladů (ostatně i to musí z logiky věci sledovat potřeby následného právního hodnocení), ale je třeba jím rozumět též třídění a hodnocení těchto podkladů, je zřejmé, že právní a skutkové hodnocení věci nelze striktně oddělit. Již předválečná judikatura tak postupně připustila jistou soudní kontrolu i nad rámec otázek ryze právních. Postupně se tak ustálil názor, že soudy mohou ve skutkových věcech posuzovat, zda má rozhodnutí dostatečný podklad ve správním spisu, dále zda skutková podstata, z níž bylo vycházeno, není s obsahem správního spisu v rozporu a konečně, zda výsledek, kterého se správní orgán dobral, je logicky možný. Již zmiňovaný Slovník práva veřejného zde výslovně upozorňuje, že „nenalezne-li (soud) takových chyb, nepouští se do odvažování důvodů, jež mluví pro úsudek úřadu nebo proti němu, neboť (...) není povolán, aby přezkoumával skutkové úsudky úřadů věcně“ (cit. d., sv. II., s. 855). Současná judikatura tyto premisy zásadním způsobem nepřekračuje. Zde sluší upozornit např. na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 11. 1995, sp. zn. 6 A 243/93, ze kterého se podává, že „soud není oprávněn (...) zabývat se problematikou věcně, přehodnocovat po této odborné stránce soustředěné podklady na místě správního orgánu a samozřejmě ani soustřeďovat podklady nové a jejich hodnocením dospívat k jiným skutkovým zjištěním“.

Závěry výše uvedené lze pro potřeby projednávané věci shrnout tak, že soudy ve správním soudnictví nepřísluší zavazovat správní orgán v tom, jaké konkrétní důkazy má provést a jak má tyto důkazy hodnotit. Soud je toliko oprávněn uložit správnímu orgánu zjištění konkrétních skutkových okolností věci; jakými důkazními prostředky se tak stane, je však plně v pravomoci správního orgánu (soud mu může pouze provedení určitých důkazů doporučit).

V projednávané věci nicméně krajský soud ve svém předcházejícím rozsudku tento princip nerespektoval, neboť nejenže správní orgán v dalším řízení výslovně zavázal k provedení konkrétních důkazů, ale uložil mu dokonce jistý algoritmus v jejich provádění a předjímal, jak mají být některá možná skutková zjištění právně hodnocena (viz ověření návaznosti faktury ze dne 10. 12. 1995 na číselnou řadu dalších faktur). Tímto rozsudkem tak soud vykročil nejen mimo popsání principy soudního přezkumu, ale i mimo dikci samotné normy, která v době jeho rozhodování upravovala řízení ve správním soudnictví (§250 r/ občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002).

Z obsahu předloženého správního spisu i z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je nesporné, že stěžovatel (ač k tomu, jak již bylo uvedeno, nebyl povinen), obstaral všechny důkazní prostředky vyžadované soudem, a to i v požadovaném rozsahu. Sluší přitom upozornit, že v souladu s pokynem soudu se zabýval též návazností faktury ze dne 10. 12. 1995 na číselnou řadu faktur dodavatele, přičemž zjistil, že tato faktura stojí mimo ni. Uzavřel-li by, bez ohledu na další skutková zjištění, že žalobce své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického zaplacení částky 1,5 milionu Kč dodavateli, neunesl, postupoval by zcela v intencích právního názoru vysloveného soudem v předcházejícím rozsudku. Pokud by současně nově provedené dokazování nepřineslo důkazy svědčící v neprospěch důvodů, které krajský soud v předcházejícím řízení vedly k vyslovení zmiňovaného právního názoru, lze si jen obtížně představit, z čeho by soud dovodil nepřítomnost takového závěru (setrval-li by, pochopitelně, na svém názoru o možnosti zavazování správních orgánů právním názorem i ve věcech skutkových).

V dané věci nicméně stěžovatel veškeré nově provedené důkazy zhodnotil a postupoval tím fakticky nad rámec toho, k čemu byl (byť nesprávně) krajským soudem rozsudkem zavázán. Své hodnotící úvahy přitom zaměřil na posouzení, zda lze považovat za

prokázané zaplacení částky 1,5 milionu Kč žalobcem dodavateli. Je-li mu nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu vytýkáno, že v rámci tohoto hodnocení nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch existence dřevěných hranolů a jejich převzetí žalobcem, nemůže Nejvyšší správní soud než konstatovat, že jde o výtky nepřímé. Stěžovatel totiž zcela správně vycházel z toho, že výdaj lze, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, uznat za daňově uznatelný jen tehdy, došlo-li prokazatelně k zaplacení deklarované dodávky zboží. Nepodařilo-li by se daňovému subjektu (žalobci) prokázat hodnověrným způsobem, že k zaplacení skutečně došlo, bylo by bezpředmětné zabývat se též tím, zda odpovídající zboží skutečně existovalo a zda bylo fyzicky převzato.

Posouzení, zda stěžovatel neporušil zásadu volného hodnocení důkazů lze tak zredukovat pouze na hodnocení skutkových zjištění vztahujících se k prokázání platby za dodávku zboží. Zde stěžovatel podrobně rozebral důvody, pro které nebylo lze dovodit existenci platby z listinných podkladů (neprůkaznost faktur a příjmového pokladního dokladu dodavatele a výdajového pokladního dokladu žalobce). Uvedl dále, že za této situace se tvrzení o existenci předmětné platby opírají toliko o výpovědi žalobce a svědka J., které však považuje za nevěrohodné. V případě posledně jmenovaného konstatoval, že ten platbu označil za půjčku a neuvedl navíc, kde měla být hotovost převzata. Skutečnost, že si svědek J. nebyl schopen vybavit podrobnosti předmětné finanční transakce ovšem vyplývají i z jeho předcházející výpovědi ze dne 18. 10. 1999, na kterou poukazuje ve svém rozsudku krajský soud. Není tedy pravdou, že stěžovatel měl v rámci volného hodnocení důkazů zohlednit též předcházející svědeckou výpověď, neboť ta se od výpovědi nově provedené odlišuje pouze tím, že svědek převzetí peněz neoznačil za půjčku, ale za platbu za dodávku dřevěných hranolů. Stěžovateli nelze taktéž vytýkat, že nezohlednil fakt, že mezi žalobcem a dodavatelem docházelo v letech 1995 a 1996 k poskytování půjček; listina deklarující tuto skutečnost („analýza“) ze dne 21. 1. 1997, předložená u soudního jednání, není součástí spisu a žalobce se v rámci daňového řízení provedení tohoto důkazu nedovolával. Je jen věcí žalobce, že předmětný doklad nepředložil stěžovateli v době před vydáním jeho rozhodnutí, když, jak již bylo opakovaně konstatováno, v daňovém řízení leží povinnost prokazovat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti téměř bezvýhradně pouze na něm (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Nepřípadný je taktéž poukaz krajského soudu na neprovedení důkazů shora zmiňovaným dodatkem ke zprávě z daňové kontroly a protokolem správce daně ze dne 28. 8. 1997. Oba tyto důkazní prostředky totiž obsahují pouze údaje vztahující se k existenci plnění dodávky dřevěných hranolů; k otázce, zda došlo k platbě za tuto dodávku žalobcem však nevypovídají ničeho.

Jakkoli Nejvyšší správní soud nepopírá, že za porušení principu volného hodnocení důkazů lze považovat situaci, kdy správní orgán bez bližšího vysvětlení akcentuje toliko některé z provedených důkazů, zatímco jiné (protichůdné) opomíjí, přičemž taková situace může vést až k tomu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu (§ 76 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), nelze krajskému soudu přisvědčit v tom, že o takový případ se jedná i v případě projednávané věci. Závěr o neprokázání existence platby za deklarovanou transakci opřel stěžovatel o řádně provedené důkazy, tyto vzájemně konfrontoval a uvedl též důvody, proč některé z důkazních prostředků vyhodnotil jako nevěrohodné. V rámci tohoto hodnocení žádný z podstatných důkazních prostředků neopomenul a jeho hodnotící úvahy nejsou ani v rozporu s principy obecné či právní logiky. Nejde tedy o případ jednostranného přístupu k hodnocení zjištěných skutečností, jak konstatoval krajský soud; byl to naopak soud, který vykročil směrem k přehodnocování zjištěných skutečností. Lze tedy uzavřít, že se Nejvyšší správní soud

se závěry krajského soudu o existenci vad řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b/ s. ř. s. neztotožňuje.

Se závěry krajského soudu ve Nejvyšší správní soud neztotožňuje ani v otázce posouzení dostatečnosti (určitosti) výzvy stěžovatele ze dne 16. 10. 2002, č. j. 9090-6/110/00, kterou byl žalobce, na základě ustanovení § 31 odst. 9 a § 43 odst. 3 daňového řádu, vyzván k prokázání svých skutečností tvrzených v odvolání. Z obsahu této výzvy zcela jednoznačně vyplývá, že žalobce byl velmi podrobně seznámen s obsahem důkazních prostředků, které byly dosud v rámci daňového řízení shromážděny, přičemž byl výslovně upozorněn na skutečnost, že „za současného stavu zjištěného ze spisového materiálu a doplněného řízení nevyplývá, že by odvolatel věrohodně prokázal, že částku 1,5 milionu Kč dodavateli zaplatil“. Vyzval-li stěžovatel následně žalobce k tomu, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy prokázal své tvrzení „že výdaj ve výši 1,5 milionu Kč za nákup hranolů je přes výše uvedená zjištění výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“, považuje Nejvyšší správní soud předmětnou výzvu za dostatečně určitou. Žalobce si z jejího obsahu musel být vědom toho, jaké důkazní prostředky byly provedeny a čeho konkrétně se pochybnosti daňového orgánu týkají; povinností daňového orgánu přitom není označovat konkrétní důkazy, kterými by měly být existující pochybnosti rozptýleny, neboť důkazní břemeno k prokázání skutečností uváděných daňovým subjektem v rámci daňového řízení leží (s výjimkami uvedenými v ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu) výlučně na tomto subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než, z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu