



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Z. B.**, zastoupeného JUDr. Františkem Vavrochem, advokátem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. č. 36, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2006, č. j. 10 Ca 11/2006 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2006, č. j. 10 Ca 11/2006 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2005, č. j. 4630/110/2005. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 16. 6. 2003, č. j. 145753/03/077910/2422, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 158 112 Kč. Shora označeným rozsudkem krajský soud rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud především uvedl, že přezkumem zákonnosti daňových rozhodnutí v této věci se zabýval již podruhé; i v nyní projednávané věci přitom (stejně jako v případě předchozím) rozhodnutí žalovaného vychází z nedostatečně zjištěného stavu věci a v předcházejícím daňovém řízení nebyl též respektován soudem vyslovený právní názor. Po stránce věcné se ve věci jednalo o posouzení správnosti závěrů žalovaného, dle kterého žalobce neoprávněně zahrnul mezi daňově uznatelné výdaje nákup celkem 215 tun dlažebních kostek. Krajský soud uvedl, že při posuzování existence žalobcem deklarovaného obchodního případu měl žalovaný k dispozici řadu důkazních prostředků, která tvrzení žalobce podporovala.

Konkrétně šlo především o účetní záznam o nákupu zaznamenaný v peněžním deníku, dvě svědecké výpovědi (svědka D., který dlažební kostky žalobci odprodal a svědkyně Č., na jejíž zahradě se část kostek před prodejem nacházela), ověřena byla též fyzická existence těchto kostek a jejich částečné použití pro zpevnění manipulačních ploch v provozovně žalobce. Žalovanému byl ze strany žalobce předložen znalecký posudek vyjadřující se k ocenění pořízených kostek, který obsahově koresponduje s tvrzením žalobce. Pokud žalovaný tento posudek neakceptoval a provedl vlastní výpočet množství kostek (kde dospěl k množství výrazně menšímu), fakticky tak, dle názoru krajského soudu, stanovil daň dle pomůcek. Pro takový postup však nebyly splněny zákonem stanovené podmínky (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“). Zde krajský soud uvedl, že žalovaný pouze jako celek vyloučil výdaj za nákup dlažebních kostek z výdajů daňově účinných; cenu za jejich pořízení přitom stanovil vlastním propočtem, kdy vycházel z menšího množství kostek. Tento propočet však nemůže obstát v konfrontaci se znaleckým posudkem předloženým žalobcem; za této situace měl žalovaný nechat vypracovat znalecký posudek v rámci správního řízení. Shora popsaná skutková zjištění shrnul krajský soud tak, že žalovaný nezpochybnil, že k nákupu dlažebních kostek žalobcem došlo, rozporoval pouze jejich pořizovací cenu. K odstranění pochybností o výši této ceny však neprovedl znalecký posudek a následně žalobcem deklarované výdaje vyloučil jako celek. Takto provedeným dokazováním a hodnocením zjištěných skutečností správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu; žalovaný, v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu, nezjednal v rámci odvolacího řízení nápravu. Jelikož tímto postupem daňových orgánů došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem v podstatné míře, kdy nelze vyloučit, že tyto vady mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, krajský soud uzavřel, že nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Pro další průběh daňového řízení krajský soud současně žalovaného zavázal doplnit dokazování ve smyslu zjištění ceny odpovídající pořízení předmětných dlažebních kostek.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Krajský soud, dle jeho názoru, nesprávně dovodil, že správce daně uznal existenci předmětného obchodního případu a polemizoval tak pouze s otázkou výše kupní ceny. Správce daně však naopak vyslovil pochybnosti o tom, že k uskutečnění nákupu dlažebních kostek od svědka D. skutečně došlo. Tento závěr učinil i na základě toho, že dle jeho propočtu žalobce neobstál ve svém tvrzení, že nakoupil celkem 215 tun dlažebních kostek, přičemž správce daně v žádném případě nepolemizoval o ceně, za kterou měly být dlažební kostky pořízeny. Žalovaný tento závěr správce daně převzal a zohlednil i další provedené důkazy, včetně svědeckých výpovědí, které svědčily proti tvrzení žalobce o existenci deponie dlažebních kostek na zahradě svědků D. a Č., přičemž tyto výpovědi řádně vyhodnotil. Pokud jde o žalobcem předložený znalecký posudek, za situace, kdy nebyla prokázána samotná existence tvrzené transakce, bylo by nadbytečné zabývat se tvrzenou cenou za jejich nákup, a to i formou provedení nového znaleckého posudku.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že věc byla krajským soudem posouzena zcela správně. Dle jeho názoru nelze připustit, aby skutkově a právně významná skutečnost, tj. jaké množství a případnou hodnotu nakoupeného materiálu žalobce skladuje, byla zjišťována laickým výpočtem správního orgánu a nikoli znaleckým posudkem, a to za současného odmítnutí návrhu na provedení znaleckého posudku revizního. S ohledem na tyto skutečnosti navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

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, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Z výše již konstatovaného obsahu odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že závěr krajského soudu o nesprávném a nedostatečném zjištění skutkového stavu věci daňovými orgány vychází z tvrzení, že z jejich strany nákup dlažebních kostek od svědka D. nebyl zpochybněn a rozporována byla jen výše ceny takto pořízeného materiálu. Ta měla být správcem daně upravena na základě jeho vlastního propočtu bez toho, že by se vypořádal se závěry znaleckého posudku předloženého žalobcem, který se k této otázce vyslovil.

Tato premisa je ovšem zcela nesprávná, neboť nekoresponduje s odůvodněním rozhodnutí stěžovatele. Daňovou uznatelnost předmětného výdaje žalobce vyloučil stěžovatel jak z důvodů ryze právních [žalobce, ani další člen konsorcia v jehož rámci společně podnikali, nedisponovali živnostenským oprávněním k nákupu a prodeji zboží a ani v případě alternativního záměru použití dlažebních kostek na opravu manipulačních ploch by se nemohlo jednat o daňově uznatelný výdaj s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů], tak (a to především) i z důvodu neuznání samotné existence tohoto obchodního případu. Zde stěžovatel vycházel ze svědeckých výpovědí vlastníků nemovitostí sousedících se zahradami, na nichž měly být dlažební kostky uskladněny, kdy žádná z těchto výpovědí existenci kostek nepotvrdila. Výpověď svědka D. (který měl žalobci kostky prodat) stěžovatel vyhodnotil jako účelovou, což následně podrobněji zdůvodnil; výpověď svědkyně Č. (na jejíž zahradě se měla část kostek taktéž nacházet) byla vyhodnocena jako neurčitá. Dále stěžovatel vycházel z výsledků provedených místním šetřením (kde v jednom případě byly provedeny i sondy v místě údajně uskladněných kostek). Zde stěžovatel zjistil, že deponie vydávaná za vysypané dlažební kostky (následně údajně zahrnuté zeminou) nemůže tvrzené množství kostek obsahovat a s ohledem na její konzistenci je též vyloučeno, aby šlo o deponii vzniklou způsobem popsaným druhým členem konsorcia (žalobce jeho tvrzení nikterak nerozporoval). Dle názoru stěžovatele se tedy nemohlo jednat o dlažební kostky pořízené od svědka D. Dále bylo ověřeno, že ke zpevnění ploch v areálu provozovny žalobce došlo pouze ve zcela zanedbatelném rozsahu (cca 15 m²). K věcné správnosti těchto závěrů se Nejvyšší správní soud nebude vyjadřovat; podstatné pro posouzení věci je zjištění, že stěžovatel neuznal, že by žalobce vůbec prokázal nákup dlažebních kostek v intencích svých tvrzení. Vychází-li krajský soud z předpokladu opačného, je zde založen logický rozpor, vyvolávající ve svých důsledcích nepřezkoumatelnost jeho závěrů.

Pokud jde konečně o způsob, jakým se stěžovatel vypořádal s obsahem žalobcem předloženého znaleckého posudku a doprovodné fotodokumentace ze dne 8. 7. 2003, ani zde nelze výtkám krajského soudu přisvědčit. Předně je nutno konstatovat, že v žádném případě nešlo o znalecký posudek (listiny založené ve správním spise nejsou tímto způsobem ani označeny), nýbrž pouze o odborné vyjádření soudního znalce označené jako „ohodnocení“. Znalec se v něm vyjádřil nejen k vstupní ceně deponovaných dlažebních kostek, ale (logicky) i k jejich množství, které určil svým odborným odhadem. Stěžovatel tyto závěry odmítl (tedy včetně určení množství dlažebních kostek) s tím, že fotograficky zachycená konfigurace jejich uložení (z níž znalec vycházel) byla evidentně naaranžovaná (dlažební kostky byly čisté a bez nánosů zeminy). Stěžovatel dále uvedl, že z ničeho neplyne, že by snad znalec prováděl sondy (jak to bylo učiněno při místním šetření) a vycházel tak jen z vizuálního ohledání. Výslovně v této souvislosti uvedl, že *„nelze takový znalecký posudek přijmout jako důkazní prostředek, kterým (by žalobce) prokázal, že (...) skladoval 215 tun dlažebních kostek. (Znalec) při výpočtu množství dlažebních kostek vycházel z předpokladu, že v kupě je 50% dlažebních kostek a 50 % zeminy, aniž by bylo patrné,*

na základě jakých objektivních zjištění k uvedeného závěru dospěl. Mimo to (...) při výpočtu objemu kupy vycházel z předpokladu, že má pravidelný tvar se základnou o rozměrech 20 x 8 metrů ve výšce 1,7 metrů o rozměrech 16 x 4 metry. Správce daně však při místním šetření tuto kupu přeměřil a v protokolu u ústním jednání (...) velmi podrobně popsal, graficky znázornil, vypočetl její objem a dospěl k závěru, že údaje vykázané ve znaleckém posudku jsou odlišné od skutečnosti. Dle názoru Nejvyššího správního soudu toto hodnocení stěžovatele z hlediska obecné logiky nepochybně ob stojí; podstatné je, že stěžovatel se k otázce ceny deponovaných dlažebních kostek vůbec nevyjadřoval a nemohl se tak dostat ani do kolize s tou částí znaleckého ohodnocení, která se týkala vstupní ceny dlažebních kostek. Pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud poznamenává, že názor Krajského soudu, dle kterého v případě, kdy se výpočty provedené daňovými orgány dostanou do rozporu se závěry odborného posudku znalce předloženého účastníkem řízení, musí být vždy nařízeno provedení znaleckého posudku, nejen nemá oporu v právu, ale je i v přímém rozporu s principem volného hodnocení důkazů, jak vyplývá z ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu.

Lze tedy uzavřít, že vady daňového řízení vytýkané napadeným rozsudkem krajského soudu ve skutečnosti neexistují. Skutková zjištění, z nichž krajský soud při svém rozhodování vycházel, nemají oporu ve správním spisu a zejména pak v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a je tak naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Sluší na tomto místě poznamenat, že není podstatné, zda jsou v kasační stížnosti tyto Nejvyšším správním soudem aprobeované výtky stěžovatele podřazeny pod jiné kasační důvody; subsumpce stížních důvodů, pod konkrétní důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je v konečném důsledku vždy věcí úvahy Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.161/2004 Sb. NSS).

S ohledem na skutečnosti výše uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta před středníkem s. ř. s.), v němž ten je vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci samé (§ 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.

V Brně dne 27. února 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu