



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **J. N.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2006, č. j. 31 Ca 163/2005 – 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2006, č. j. 31 Ca 163/2005 – 29 **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 brojí žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti výše citovanému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2001 č. j. FR-110-4480/2000-010/PH a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil rozhodnutí FÚ Brno - venkov (dále jen „správce daně“) č. j. 127407/99/293912/8104 v částce vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 z částky 221 200 Kč na 180 736 Kč.

Proti výše uvedenému rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

O žalobě rozhodl krajský soud již dříve rozsudkem tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, když dospěl k závěru, že stěžovatel a předtím ani správce daně nepostupovali v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť žalobce (dále v textu uvedeno i „žalobkyně“) v rámci splnění své důkazní povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákoně o správě daní a poplatků navrhl kromě jiných důkazů také výslech svědka přímo potvrzujícího dodání zboží a znaleckým posudkem doložil souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, a proto nelze tyto důkazy odmítnout s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. K podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tento rozsudek pro nesprávné právní posouzení zrušil (rozsudek ze dne 20. 9. 2005, č. j. 5 Afs 69/2004 - 90).

Žalovaný podal rozsáhlou kasační stížnost z důvodu obsaženého v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž uvedl, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyřčeným v rozsudku ze dne 20. 9. 2005, č. j. 5 Afs 69/2004 - 90 a nesprávně vyložil ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Stěžovatel cituje z pasáží výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, ze kterých dovedl závěr, že krajský soud pochybil při hodnocení důkazních prostředků. Krajský soud, na rozdíl od názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku, dospěl v novém rozhodnutí k závěru, že svědek S. může případně potvrdit, že dřevo se „skutečně nacházelo u žalobce“, dále, že žalobcem předložený znalecký posudek je s to prokázat předmět konkrétní dodávky, výši ceny, nahradit chybějící účetní doklady. Dle názoru soudu žalobce svou povinnost při prokazování předmětného výdaje splnil a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Stěžovatel brojí proti konstatování soudu, „že žalovaný nezpochybnil nikterak příjmy...“. Toto považuje za naprosto nepochopitelné, když příjmy nemusí být zpochybněny. Jde naopak o to, zda žalobce měl výdaje a zda jejich výši je schopen prokázat hodnověrnými důkazy. Stěžovatel uvádí, že při znalostech elementárních ekonomickoprávních kategorií je argumentace stěžovatele ve zrušovaném rozhodnutí zřejmá a srozumitelná. Tvrzení soudu, co bylo hlavním argumentem pro závěr o nevěrohodnosti faktur neodpovídá skutečnosti. Stěžovatel následně cituje z svého rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel je přesvědčen, že v odvolací fázi daňového řízení navržené důkazní prostředky zodpovědně hodnotil. Zásada volného hodnocení neznamená, že předložené důkazní prostředky musí být osvědčeny jako důkaz, zejména pak nemohou nahrazovat chybějící řádné účetnictví. Navrhuje rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Na úvod považuje Nejvyšší správní soud za důležité zodpovědět otázku, zda je předmětná kasační stížnost přípustná s ohledem na ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť podle názoru předkládacího soudu je kasační stížnost z tohoto důvodu nepřipustná. Uvedené ustanovení uvádí, že kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ačkoliv krajský soud v odůvodnění svého rozsudku několikrát zopakoval, že se řídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném v jeho předchozím rozsudku, nelze po prostudování kasační stížností

napadeného rozsudku dospět k jinému stanovisku, než že krajský soud názor Nejvyššího správního soudu fakticky nerespektoval.

Krajský soud v rozsudkem č. j. 30 Ca 88/2001 - 56 ze dne 9. 2. 2004 rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel a předtím ani správce daně nepostupovali v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, protože žalobce v rámci splnění své důkazní povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu navrhl kromě jiných důkazů také výslech svědka přímo potvrzujícího dodání zboží a znaleckým posudkem doložil souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, a proto nelze tyto důkazy odmítnout s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Dodávku dřeva žalobce prokazoval výpovědí svědka S., který potvrdil, že dodávané dřevo přebíral, přičemž skutečnost, že tento svědek není zaměstnancem žalobce neznamená, že jeho výpověď je nevěrohodná a nemůže sloužit za důkaz.

Dále krajský soud vytýkal stěžovateli, že zjišťování vzájemné souvislosti uplatněného daňového výdaje a zdanitelného příjmu nevěnoval dostatečnou pozornost, když žalobce v řízení nad jakoukoliv pochybnost závěry znaleckého posudku předloženého správci daně prokázal, že vazba mezi deklarovanými příjmy a výdaji skutečně existuje, takže znaleckým posudkem žalobce doložil souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji. Dle názoru soudu nelze takový důkaz odmítnout s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce doloženými důkazy prokázal zachování věcné shody mezi dosaženými příjmy a výdaji a na správce daně se tak přesunulo důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu a tento byl v procesní pozici prokázat skutečnosti vyvracející realizaci deklarovaných obchodních případů.

S výše uvedeným právním posouzením rozložení důkazního břemene mezi žalobcem a stěžovatelem a taktéž hodnocením vypovídací schopnosti žalobcem předložených důkazů se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Svůj nesouhlas s právním posouzením krajského soudu o tom, že žalobce unesl důkazní břemeno, vyjádřil Nejvyšší správní soud na č. 1. 98 rozsudku, kde uvedl, „proto závěry krajského soudu, že dodávku dřeva žalobkyně prokazovala výpovědí svědka S., který potvrdil, že dodávané dřevo přebíral, přičemž skutečnost, že tento svědek není zaměstnancem žalobce neznamená, že jeho výpověď je nevěrohodná a nemůže sloužit za důkaz a v tomto směru vytýkané porušení ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k stěžovateli i správci daně, nejsou správnými“. Na rozdíl od názoru krajského soudu, dle kterého výpověď svědka S. prokazuje přejímku dodávaného dřeva, Nejvyšší správní soud konstatoval, že svědek I. S. se k přejímce dřevní hmoty od pana D. v roce 1997 vůbec nevyjadřoval. Hodnocením vyjádření I. S. ze dne 10. 4. 2000 s jeho výpovědí před správcem daně dne 22. 5. 2000 nelze dojít k jinému závěru než k tomu, že I. S. se vyjádřil i ve své výpovědi jen ke své činnosti pro žalobce v roce 1998 v souvislosti s hlavním předmětem jednání dne 22. 5. 2000, tzn. k fakturám přijatým v roce 1998 a vystaveným dodavatelem F., a. s., odštěpný závod S. Dále zdůraznil, že z rozhodnutí stěžovatele nevyplývá, že by výpověď svědka hodnotil jako nevěrohodnou, proto že není zaměstnancem žalobce a že z toho důvodu jeho výpověď nemůže sloužit za důkaz.

Taktéž výtku krajského soudu ve směru ke stěžovateli, že zjišťování vzájemné souvislosti uplatněného daňového výdaje a zdanitelného příjmu nevěnoval správce daně dostatečnou pozornost, když žalobce v řízení nad jakoukoliv pochybnost závěry znaleckého posudku předloženého správci daně prokázal, že vazba mezi deklarovanými příjmy a výdaji

skutečně existuje, takže znaleckým posudkem žalobce doložil souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, a proto nelze takový důkaz odmítnout s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno, označil Nejvyšší správní soud za nesprávnou (č. l. 99) Dle názoru Nejvyššího správního soudu, jež koresponduje se závěry stěžovatele, „předložený znalecký posudek žalobkyní tak skutečně neprokazuje, jaké výdaje (náklady) žalobkyně skutečně vynaložila v tomto případě za jí tvrzenou dodávku dřevní hmoty od pana D., ani to, jaké množství dřevní hmoty od tohoto tvrzeného dodavatele nabyla, ale jen to, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 je naprosto vyrovnaný.“

Nejvyšší správní soud nesdílel závěr krajského soudu o přesunu důkazního břemena z žalobce na správce daně, když dle názoru krajského soudu žalobce výzvám správce daně k dokazování vyhověl. V rozporu s tímto tvrzením z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce byl vyzván k předložení kompletního účetnictví k předložení kompletního účetnictví a účetních dokladů, mimo jiné dalších účetních knih ve smyslu § 15 zákona o účetnictví (tzn. také knihu či karty zásob), protože podle platných předpisů bylo nutno existující zásoby evidovat v knize zásob (na skladních kartách), avšak toto žalobce nesplnil. Skladová evidence předložena nebyla, předložen byl pouze seznam faktur přijatých a vydaných. Žalobce taktéž nepředložil avizovaný deník příjmu dřevní hmoty, resp. kopie evidence o pohybu daných zásob, ačkoli jeho zástupce přislíbil citované důkazní listiny předložit. Tyto skutečnosti dle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnily závěr krajského soudu o tom, že žalobce výzvě správce daně vyhověl.

Výše uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu krajský soud v novém rozhodnutí nerespektoval.

Krajský soud v novém rozhodnutí vyložil ustanovení § 24 ZDP, základní zásady daňového řízení a principy při dokazování.

K vypovídací schopnosti předloženého znaleckého posudku uvedl, že tento objektivně prokazuje existenci celkového množství dřeva. V rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu krajský soud opětovně usoudil, že předložením výše uvedeného znaleckého posudku spolu s výsledkem svědka S., žalobce důkazní břemeno unesl a důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu přešlo na stěžovatele, který měl „pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či úplnosti účetnictví cestou dokazování proměnit v jistotu o tom, že účetnictví věrohodné není“. Za situace, kdy žalobcem předložené důkazní prostředky svědčily ve prospěch žalobce, přešlo důkazní břemeno na stěžovatele. Tento zcela nedostatečně a nesprávně označil za hlavní argument pro závěr o nevěrohodnosti předložených faktur nesoulad obchodního jména uvedeného na faktuře a razítku. Konstatoval, že faktura by měla co nejvíce konkretizovat předmět dodávky, avšak za situace, kdy není předmět zcela přesně konkretizován, lze tento nedostatek nahradit, zvláště v případě, kdy závěr znaleckého posudku prokazuje objektivně existenci množství dřeva. Žalovaný dle názoru soudu nezpochybnil nikterak příjmy, které mají podléhat zdanění. Měl-li žalobce zdanitelné příjmy, logicky musel mít výdaje na jejich dosažení. Aby žalobce zdanitelný příjem z prodeje dřevní hmoty vykázal, musel dřevo nabýt (a nabyt-li by zdanitelný příjem z nepoctivých zdrojů, nemohl by být takový příjem předmětem zdanění). Pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi svědka S., závěry o neuznatelnosti faktur z důvodů jiného údaje na razítku a jiného údaje v označení dodavatele, opomenutí hodnocení závěrů žalobcem předloženého znaleckého posudku, dospěl krajský soud k závěru, že v těchto ohledech je napadené rozhodnutí zcela nepřezkoumatelné, neboť je kusé a formální. Stěžovatel dle soudu předčasně uzavřel otázku o neprokázání výdajů vynaložených žalobcem v intencích § 24 odst.

1 ZDP a zatížil tak daňové řízení vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto krajský soud rozhodnutí stěžovatele dle ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Závěry krajského soudu jsou v příkrém rozporu s již vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud nedbal závěrů Nejvyššího správního soudu ohledně hodnocení vypovídací schopnosti žalobcem předloženého znaleckého posudku. Nejvyšší správní soud se taktéž nemůže ztotožnit s výtkou krajského soudu, dle níž stěžovatel opomenul hodnotit tento důkazní prostředek. Toto tvrzení nemá oporu ve spise. Z rozhodnutí stěžovatele naopak vyplývá, že se tímto důkazním prostředkem zabýval, když uvedl, že „posudek prokazuje pouze existenci dřeva v provozovnách Š. a T., ale neprokazuje způsob nabytí dřevní hmoty. Odvolací orgán nezpochybnil existenci dřevní hmoty, pouze požadoval po Vás dokladovat a prokázat způsob nabytí tohoto dřeva - konkrétně od dodavatele D.“ Z tohoto závěru jednoznačně vyplývá, jak stěžovatel hodnotil předmětný důkaz. Nejvyšší správní soud již v předchozím zrušujícím rozsudku k tomuto uvedl. „Závěr stěžovatele v tomto směru nelze považovat za nezákonný, tedy v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Předložený znalecký posudek žalobkyní tak skutečně neprokazuje, jaké výdaje (náklady) žalobkyně skutečně vynaložila v tomto případě za jí tvrzenou dodávku dřevní hmoty od pana D., ani to, jaké množství dřevní hmoty od tohoto tvrzeného dodavatele nabyla, ale jen to, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 je naprosto vyrovnaný“.

Pokud se krajský soud domnívá, že předložený znalecký posudek je způsobilý nahradit chybějící údaje o množství dřeva na fakturách od dodavatele D. a zároveň nahradit nedostatky v účetnictví žalobce, nelze s ním souhlasit. Jedinou skutečnost, jež je předložený znalecký posudek způsobilý osvědčit, a to existenci dřeva, neprokazuje žalobce deklarovaný způsob jeho nabytí, jak správně stěžovatel ve svém rozhodnutí zdůraznil. Samotná existence dřeva, bez toho, aniž by bylo prokázáno od koho, v jakém množství a ceně bylo zbožím žalobcem nakoupeno, k uznání žalobcem uplatňovaného výdaje nestačí.

Povinností žalobce bylo prokázat faktické uskutečnění konkrétních nákupů dřeva od deklarovaného dodavatele. Tuto skutečnost však předloženým důkazním prostředkem nedoložil. Důkazní břemeno, které je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu na žalobci, nelze volně přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona na správce daně. Jak již Nejvyšší správní soud také judikoval: „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz).

Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel „zcela nedostatečně, nesprávně a navíc chybně označil za hlavní argument pro závěr o nevěrohodnosti faktur skutečnost, že razítko obchodního partnera nesouhlasí s hlavičkou prodávajícího uvedeného na faktuře“, nemá oporu ve spise. V souvislosti s výše uvedenými nesrovnalostmi na fakturách, které nebyly, jak nesprávně konstatoval krajský soud, stěžejním důvodem pro neuznání výdajů, vznikly správci daně pochybnosti o deklarovaných dodávkách a v důsledku

těchto pak prověřoval formou dožádání osobu dodavatele. Žalobce v průběhu daňového řízení vyzval k prokázání předmětných dodávek a dal mu tak možnost nedostatky na fakturách odstranit dokazováním. V odůvodnění rozhodnutí pak žalovaný důvod pro neuznání výdaje vyjádřil zcela logicky a srozumitelně, když uvedl, “vzhledem k tomu, že na přijatých fakturách od p. D. je uvedena pouze částka peněz za odebrané dříví, bez uvedení množství a druhu tohoto dřeva a vzhledem k tomu, že k těmto fakturám neexistuje žádný doklad o tom, o jaký druh dřeva a o jaké množství a objem dřeva se jedná a za jakou cenu je toto dřevo prodáváno, a vzhledem ke zjištění správce daně o tomto obchodním partnerovi, nelze uznat výdaje“

Taktéž výtku krajského soudu stěžovateli, že nijak nezpochybnil příjmy, když je logické, že žalobce musel mít i výdaje na jejich dosažení, není na místě. Jak sám krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, zákon o daních z příjmů označuje za daňově uznatelný výdaj pouze ten, jehož faktické vynaložení daňový poplatník v konkrétní výši prokázal. To se však v daném případě nestalo. Žalobce, jak již bylo v tomto rozsudku zmíněno, své důkazní povinnosti ohledně prokázání předmětného výdaje za nákup dřevní hmoty nedostál. Samotná existence dřeva a jeho následný prodej (příjem) nedokládají výši nákladů na jeho pořízení.

K posouzení výpovědi svědka S. se již Nejvyšší správní soud vyjádřil ve zrušujícím rozsudku. Nelze souhlasit s krajským soudem, že rozhodnutí žalovaného je ve vztahu k hodnocení této nepřezkoumatelné. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí zkonstatoval obsah výpovědi svědka, přičemž z textu rozhodnutí, kdy uvedl, že „...Na skladě v Š. přebírá zboží od dodavatelů, žádnou skladovou evidenci při přebírání zboží nevede, přebíral vizuálně. Faktury ani příjmové doklady od dodavatele nedostává.“ Je zřejmé, že tento důkaz neosvědčil jako důkaz prokazující dodávku dřeva od dodavatele D., i když tuto formulaci výslovně v rozhodnutí neuvedl. Nejvyšší správní soud pak ve zrušujícím rozsudku k vypovídací schopnosti provedeného výslechu uvedl, „že svědek I. S. se k přejímce dřevní hmoty od pana D. v roce 1997 vůbec nevyjadřoval. Hodnocením vyjádření I. S. ze dne 10. 4. 2000 s jeho výpovědí před správcem daně dne 22. 5. 2000 nelze dojít k jinému závěru než k tomu, že I. S. se vyjádřil i ve své výpovědi jen ke své činnosti pro žalobkyni v roce 1998 v souvislosti s hlavním předmětem jednání dne 22. 5. 2000, tzn. k fakturám přijatým v roce 1998 a vystaveným dodavatelem F., a. s., odštěpný závod S.“

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že shledal důvody kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť v daném případě došlo opětovně k nesprávnému právnímu posouzení právní otázky soudem a zároveň krajský soud své řízení zatížil vadou spočívající v nerespektování již vysloveného závazného právního názoru z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 69/2004 - 90 ze dne 20. 9. 2005 a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. V dalším řízení je Krajský soud v Brně v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. července 2007

č. j. 5 Afs 153/2006 - 60

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu