ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **K. s. r. o.**, zastoupené Mgr. Václavem Hajšmanem, advokátem se sídlem Perlová 9, Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2001, č. j. 10446/120/2000, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2004, č. j. 30 Ca 5/2002-55,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2004, č. j. 30 Ca 5/2002-55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Žalobkyně (dále i „stěžovatelka“) podala v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2001. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „finanční úřad“). Předmětným dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 1 626 911 Kč.

Žalobou podanou krajskému soudu se domáhala přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného dle části třetí zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V textu žaloby namítala, že prokázala fakticitu kontraktů, jakož i nákup dřevěných odřezků od J. Š. a společnosti V. s., spol. s r.o., rovněž tak prokázala opravu vozidel užívaných

žalobkyní a provedenou M. F. Protože žalovaný hodnotil provedené a žalobkyní navržené důkazy nesprávně, je jeho rozhodnutí nezákonné.

Soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že žalobkyně především tvrdila porušení zásady volného hodnocení důkazů, napadala tedy procesní postup v této fázi daňového řízení. Spor mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v názoru žalobkyně, že unesl u všech problematizovaných výdajů své důkazní břemeno a pouze hodnocením těchto důkazů dovodil žalovaný nesprávný skutkový a poté i právní závěr.

Částky vynaložené na nákup dřevěných odřezků od dodavatele J. Š. – G. žalovaný správně vyloučil z výdajů daňově účinných, neboť důkazní prostředky předložené žalobkyní neprokazují, kdo byl dodavatelem dřevěných odřezků, ani výši výdajů za tyto odřezky vynaložené. Neprokázání obchodních případů dovodil žalovaný z toho, že předložená faktura sama o sobě ještě neosvědčuje, že předmět fakturace byl dodán a převzat, výdajový pokladní doklad neobsahoval podpis příjemce hotovosti a proto jím nebylo prokázáno, že dodávka byla řádně uhrazena. Výpověď svědka K. není možné považovat za dostatečnou, neboť vědomost o dodavateli odpadu měl pouze zprostředkovanou přes jednatele žalobkyně. Správné není rovněž žalobní tvrzení, že neprokázanost kontraktů žalovaný dovozoval z pochybností o identitě p. Š. Pochybnost vedla totiž správce daně pouze k požadavku, aby žalobkyně prokázala uskutečnění dodávek dalšími důkazy. Důvodem pro vyloučení částek z daňových nákladů bylo neunesení svého důkazního břemene a neprokázání reálného uskutečnění obchodního případu. Mylný je názor žalobkyně, že uzavření sporných kontraktů je v daném případě prokázáno tím, že svědek K. potvrdil, že dřevní hmotu pro žalobkyni zpracoval na dřevní štěpky, o čemž svědčilo účetnictví jak žalobkyně, tak i svědka. Rovněž není na místě žalobkynino tvrzení, že dřevní hmota má povahu odpadu a z toho plyne i neformálnost kontraktů. Obdobně tomu bylo i v souvislosti s dodávkami dřevní hmoty od společnosti V. s., spol. s r. o. Ve věci nákupu dřevního odpadu byl stejně jako v případě dodavatele Š. vyslechnut svědek K. Ten sice potvrdil, že do jeho provozovny navážel dřevní hmotu řidič od p. T. (jednatele společnosti V. s., spol. s r. o.), potvrdil rovněž, že fakturace probíhala přes p. P. (jednatele žalobce), který měl obchody dojednávat. Nepotvrdil však, že došlo k dodání od společnosti V. s., spol. s r. o. (maximálně od p. T.). Žalobkyně navíc nejprve v odvolání tvrdila, že fakturované částky uhradila, ačkoli z jejího účetnictví bylo zjištěno, že předmětné faktury do konce daňové kontroly proplaceny nebyly. Jestliže tedy za daného stavu žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala skutečnou existenci deklarovaných dodávek dřevní hmoty, ani to, kdo byl jejím dodavatelem, jakož i výši výdajů vynaložených žalobkyní na nákup dřevních odpadů, soud takovému závěru přisvědčil.

Rovněž tak se ztotožnil s odůvodněním vyloučení výdajů na opravy automobilů, které měl provést a žalobkyně vyfakturovat dodavatel M. F. – A. Žalobkyně neprokázala poskytnutí a úhradu těchto služeb. Významná je v tomto ohledu výpověď svědka J. F., společníka žalobkyně. Soud uzavřel, že správci daně v obou stupních řízení poskytli žalobkyni dostatečný prostor pro splnění důkazní povinnosti sporné výdaje náležitým způsobem doložit a prokázat, respektovali všechny její důkazní návrhy, k doplnění dokazování přistoupili i v rámci odvolacího řízení. Žalovaný důkazy hodnotil způsobem stanoveným v § 2 odst. 3 daňového řádu a své rozhodnutí náležitě odůvodnil.

Stěžovatelka kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Podrobně popsala průběh celého správního řízení, a upozornila, že se od samého počátku soudního řízení dovolávala nedostatečně provedeného dokazování (str. 6 žaloby), soud se však s jejím tvrzením nevypořádal. Upozorňovala na neprovedení písmoznaleckého

posudku faktur psaných p. F. a vytýkala žalovanému, že z vlastní iniciativy nepodnikl kroky ke správnému zjištění výše daně (3. a poslední strana žaloby). Z žaloby rovněž vyplývá, že napadla i rozsah dokazování dodávky dřevních odřezků od společnosti V. s., spol. s r. o.; upozorňovala, že z výpovědi jednatele vyplynulo, že se může vyjádřit k předloženým fakturám až po nahlédnutí do účetnictví, žalovaný však její výpověď vyhodnotil jako neprůkaznou, aniž by se pokusil ověřit dodání zboží z účetnictví společnosti V. s. spol. s r. o. – tato potřeba dle jejího názoru jasně vyvstala. Žalobkyně rovněž nesouhlasí se závěrem soudu, že odmítnutí grafologického posudku jako důkazního prostředku bylo správné a logické, přičemž na jiném místě odůvodnění rozsudku soud uvedl, že se žalovaný zabýval všemi žalobkyní navrženými důkazy. Z uvedených důvodů je rozsudek soudu nepřezkoumatelný, neboť nevzal veškeré žalobní body v úvahu.

Vady podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pak spatřuje žalobkyně v nesprávném hodnocení důkazů žalovaným; došlo tak z jeho strany i k porušení § 31 odst. 2 daňového řádu. Není totiž možné odmítnout např. svědectví p. K. pouze s odkazem, že svědek měl jen zprostředkovanou informaci o tom, že žalobkyně odebírala dřevní hmotu od p. Š. Není rovněž možné odmítnout jeho výpověď jako neprůkaznou jen proto, že nedoložil její obsah žádnými písemnostmi. Vždyť vypovídal jako svědek pouze o tom, co vnímal svými smysly. Neměl tedy povinnost dokládat své tvrzení dalšími (listinnými) důkazy, vždyť navíc i uplynutí času hraje svoji roli v paměti svědka. Stejné výtky platí i k hodnocení výpovědi p. K. o dodávkách dřevní hmoty od společnosti V. s., spol. s r. o. Hodnocení důkazů tak vykazuje logické chyby, když například ze skutečnosti, že p. K. uvedl, že zná bratry T. a p. V. T. toto popřel, žalovaný učinil závěr, že není možné, aby by p. K. p. T. znal. Vždyť je možné, že p. K. p. T. znal, pamatoval si jej a on jeho nikoliv, nebo si v době výslechu na jeho jméno nevzpomněl. To je jen dokladem o tom, že hodnocení důkazů žalovaným nebylo v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu; tam, kde ze svědeckých výpovědí vyplynuly rozporné informace se měl žalovaný pokusit tyto rozpory odstranit. Nebyly – li tyto rozpory odstraněny, není možné bez dalšího takové výpovědi hodnotit jako nevěrohodné. Žalobkyně souhlasí s výrokem soudu, že i kdyby grafologický posudek usvědčil p. F. z vlastnoručního sepsání faktur, sám o sobě by neprokazoval provedení oprav na autech žalobkyně. Pokud však žalobkyně faktury předložila, p. F. je popřel, tak potom neprovedení takové konfrontace oslabuje důkazní moc žalobkyně.

Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný k výzvě soudu vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně nepodal.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a písm. d) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Kasační stížnost je důvodná.

Nastolenou spornou otázkou tak především zůstává, zda správce daně prvého stupně, jakož i žalovaný měl k dispozici dostatečné množství důkazů a zda řádně hodnotil důkazy, na základě kterých doměřil žalobkyni daňovou povinnost. Podstatnou je i skutečnost, zda stav tohoto hodnocení důkazů a jeho vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí správně posoudil i soud.

Dokazování v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 daňového řádu) je založeno na jedné straně na principu tvrzení daňového subjektu a na straně druhé na principu toto své tvrzení také prokázat (důkazní břemeno). Je to právě daňový subjekt, na němž důkazní břemeno spočívá. Ten je také povinen prokazovat vše, co sám tvrdí.

V souzené věci žalobkyně v daňovém přiznání tvrdila, že má nárok na uplatnění nákladů na dosažení, zajištění či udržení příjmů a tím snížení základu daně z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 1998.

Podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců § 23. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), který musí být mimo jiné upraven o částky neoprávněně zkracující příjmy [§ 23 odst. 3 písm. a)].

Co může být daňovým nákladem, normuje § 24 zákona o daních z příjmů. Podle jeho odst. 1 se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

V tomto ohledu je tedy výlučně na daňovém subjektu, aby v případě uplatnění nákladu jako daňově účinného (snižujícího základ daně) prokázal nejen jím uplatněnou výši, ale i to, zda se jednalo o náklad na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů, jakož i to, že k tvrzenému plnění skutečně došlo a to v tvrzeném rozsahu.

Správce daně má na druhé straně povinnost mu splnění této povinnosti umožnit. Z § 31 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že je to právě správce daně, kdo vede daňové řízení a kdo dokazování provádí , přičemž je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Důkazy do řízení vnesené pak ve shodě se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 3 daňového řádu) hodnotí správce daně podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Z uvedené právní úpravy je tak zřejmé, že hodnocení důkazů podle vlastního správního uvážení je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí.

Správce daně není ovšem vázán důkazními návrhy účastníků natolik, že by byl povinen provést všechny nabízené důkazy. Je oprávněn posoudit důkazní návrhy a rozhodnout o tom, které z těchto důkazů provede. Neprovede např. důkazy, které jsou pro věc nerozhodné a nemohou směřovat ke zjištění skutkového stavu věci. Uvede důvod, pro který důkaz neprovedl. Provedené důkazy pak hodnotí, jak shora uvedeno, každý zvlášť a poté všechny ve vzájemné souvislosti! Není odkázán jen na návrhy účastníků, vyjde – li potřeba provedení dalšího důkazu v řízení najevo, pak je provede. Nejde tu však o vyhledávání či pátrání po důkazech. Vlastní aktivitou tak nevnáší do sporu

skutečnosti, pro které není podkladu v obsahu spisu či v průběhu dosavadního řízení. Oprávnění provést účastníky nenavržené důkazy se uplatní především v souvislosti s okolnostmi, které vyjdou při řízení najevo. Stejná povinnost stíhá ovšem i žalovaného (odvolací orgán - § 50 odst. 3 věta první daňového řádu).

V souzeném případě žalobkyně tvrdila, že důkazní řízení nebylo vedeno řádně, neboť hodnocení důkazů do řízení vnesených nebylo souladné se zákonem, což mělo ve svém důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Spornými v dané věci byly tři okruhy vyloučených nákladů – náklady na nákup dřevní hmoty od pana Š., náklady na nákup dřevní hmoty od společnosti V. s., spol. s r. o, a náklady na opravy aut, které měl provádět pan F.

Ve vztahu ke skutkovému stavu může správní orgán pochybit v zásadě trojím způsobem: Buď opře užitou právní kvalifikaci o skutkový stav, který tu ve skutečnosti není, tj. nemá oporu v souhrnu důkazů, které byly provedeny. K tomu třeba počítat i případy, kdy důkazy byly získány způsobem, který je v rozporu se zákonem. Zde jde o chybu v objektivní stránce utváření podkladu pro rozhodnutí. Druhým pochybením je případ, kdy správní orgán sice provede všechny potřebné důkazy a provede je zákonným způsobem, ale vyvodí z nich podklad pro rozhodnutí (skutkový stav) nesprávným logickým úsudkem, takže skutkový stav z důkazů nevyplývá. Jde o chybu v subjektivní stránce utváření podkladu pro rozhodnutí. Konečně může správní orgán pochybit i v tom, že zjistí v úplnosti a řádně skutečnosti právně významné, ale nesprávně je po právní stránce kvalifikuje, tj. užije právní předpis (hmotněprávní, procesněprávní, kompetenční), který na zjištěný skutkový stav nedopadá, anebo předpis jinak nepoužitelný (neústavní, nezákonný, neplatný, neúčinný).

K hodnocení důkazů ve vztahu k prokázání nákupů dřevní hmoty od dvou uvedených dodavatelů Nejvyšší správní soud uzavřel, že z výpovědí svědků k jednotlivým nákladům v závěru jednoznačně vyplynula sice zřejmost provedení nějakých dovozů dřevní hmoty žalobkyní, v žádném případě však nebylo jednoznačně prokázáno její množství, tedy objem nákupu hmoty, a především však nebyla v žádném případě prokázána konkrétní výše nákladů, tedy částka, kterou žalobkyně za nákup dřevní hmoty prokazatelně vynaložila. Jak bylo uvedeno výše, toto břemeno spočívá výlučně na žalobkyni, přičemž žalovaný je povinen jí být k jejím návrhům nápomocen tak, že navržené důkazy provede. Tak se v souzeném případě také skutečně stalo. Jak zmíněno shora, tento závěr je nutno učinit vzhledem k § 31 odst. 9 daňového řádu a k § 24 zákona o daních z příjmů, neboť jen zde uvedené náklady (výdaje) jsou náklady daňově uznatelnými.

Jinak tomu však bylo při prokazování a hodnocení důkazů vztahujících se k nákladům na opravy aut.

Správní spis obsahuje několik faktur, které měl dle tvrzení žalobkyně vystavit pan F. Dvě z těchto faktur jsou ručně psané a proto žalobkyně navrhovala provedení grafologického posudku. Kdyby se skutečně prokázalo, že faktury vystavil pan F., pak by se finanční částky v nich uvedené skutečně mohly stát nákladem (za přistoupení dalších podmínek), který by ovlivnil výši daňového základu a daně. V každém případě by v souhrnu důkazů dalších tento důkaz mohl vést k jinému hodnocení.

Správce daně však tento navrhovaný důkaz neprovedl, ačkoli z výpovědi více svědků bylo jednoznačně potvrzeno, že pan F. skutečně nějaké opravy aut pro žalobkyni prováděl.

V této souvislosti není rozhodné, kde svědci panu F. auta předávali (jak je argumentováno v rozhodnutí žalovaného), ale to, zda opravy prováděl a pobral za ně příjem. V dané věci nebylo tak postaveno najisto, zda faktury, které měla žalobkyně zaneseny v účetnictví skutečně vystavil pan F. Proto neprovedení navrženého důkazu - grafologického posudku ručně psaných faktur- mohlo mít vliv na celkové hodnocení důkazů, vztahujících se k tvrzení o vynaložených nákladech na opravy aut.

Krajský soud v tomto ohledu odkázal na str. 6 odst. 4 napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s hodnocením žalovaného. Ten uzavřel, že provedení grafologické expertízy ručně psané faktury p. F. nemůže dostatečně prokázat objem tvrzených oprav automobilů a především nákladů na tyto opravy vynaložených jako celku. S tímto závěrem se ovšem (vzhledem k vyjádřeným zásadám, jež jsou v daňovém řízení zkoumány) Nejvyšší správní soud neztotožnil. Provedení grafologického posudku dvou ručně psaných faktur jistě neprokáže celý žalobkyní tvrzený objem nákladů na opravy aut, ale mohl by ve spojení s dalšími důkazy vést k prokázání alespoň nákladů zanesených v uvedených dvou fakturách a tím ovlivnit výši základu daně a daň samotnou.

Tvrzení žalobkyně, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou nedostatečně provedeného dokazování je třeba odmítnout. Na straně 11 a 13 napadeného rozsudku se soud touto námitkou podrobně a v souvislostech k jednotlivým nákladům podrobně zabýval, uvedl mj., že posoudil průběh dokazování, konstatoval, že návrhy žalobkyně byly akceptovány, žalobkyně měla dostatečný prostor sporné výdaje prokázat a rovněž tak navrhovat další důkazní prostředky.

Pokud žalobkyně upozorňuje na, dle jejího mínění, nesprávné odmítnutí svědecké výpovědi svědka K. jen proto, že obsah své výpovědi nedoložil žádnými listinnými doklady, pak se s takovým názorem obecně lze ztotožnit. Je jistě pravdou, že svědek vypovídá o svých zkušenostech, které svými smysly vnímal a nemusí již tedy svoji výpověď podpořit jakýmikoliv listinnými doklady. Avšak ve vztahu k souzenému případu je námitka vytržena z kontextu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v tomto ohledu uvedl, že svědek K. sice prohlásil, že dřevní hmota byla k němu dopravními prostředky žalobkyně i jinými dopravci přivážena, že se však jednalo o dodávky od p. Š. ví pouze zprostředkovaně od jednatele P. Žalovaný uzavřel, že takové svědectví nelze považovat za dostatečné ve vztahu k žalobkyni deklarovaným konkrétním výdajům na nákup této hmoty. Ani tato námitka žalobkyně není tedy důvodná.

Jiná je ovšem otázka správnosti užitého způsobu stanovení daně, ta však nebyla žalobkyní předestřena a proto se jí nemohl zabývat ani krajský soud, jakož i Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud shledal proto napadený rozsudek krajského soudu nezákonným a z důvodů shora uvedených jej zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem, v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. května 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu