



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **P. J.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 39/61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 24. 3. 2006, č. j. 59 Ca 101/2004 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobci **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 11. 5. 2004, č. j. 16194/110/2003, jakož i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Mimoně ze dne 7. 8. 2003, č. j. 18746/03/174970. Rozhodnutím prvostupňového orgánu, ve spojení s rozhodnutím stěžovatele, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 v částce 135 871 Kč.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že důvodem, který daňové orgány vedl k dodatečnému doměření daně z příjmů žalobci, bylo neuznání jím deklarovaných nákladů v rozsahu přijatých faktur č. I/5/2000 a I/6/2000 od firmy V. P., jako výdajů daňově uznatelných. Předmětem žalobcem přijatého plnění měl být pronájem traktoru a tří kusů motorových pil; dle názoru správce daně i stěžovatele však žalobce existenci tohoto zdanitelného plnění neprokázal. Krajský soud uvedl, že tento skutkový závěr nemůže obstát, neboť je v rozporu s provedenými důkazy, respektive v nich nemá oporu; taktéž provedené důkazy byly hodnoceny jednostranně, tedy v rozporu se zásadou uvedenou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „daňový řád“). Krajský soud zde především poukázal na rozpory ve výpovědi klíčového svědka P., který nejdříve vypovídal, že žádné příjmové doklady (z titulu platby za nájem pracovních prostředků) nepodepisoval, zatímco později připustil, že podpisy na těchto dokladech jsou jeho. Svou změnu výpovědi pak odůvodňoval tím, že podepisoval celou řadu dokladů, včetně dokladů v cizím jazyce, kterým nerozuměl; předmětné doklady jsou však vyhotoveny v jazyce českém. Tato výpověď byla přitom v rozporu s výpovědí svědka A., který vypověděl, že byl přítomen fakturaci a vyúčtování prováděným mezi žalobcem a mezi panem P., potvrdil též předání přesně neurčené finanční částky mezi nimi. Dle názoru krajského soudu tedy žalovaný nejen přehlédl rozpory ve výpovědi svědka P., ale nevypořádal se ani s tím, proč se při hodnocení věci přiklonil právě k jeho výpovědi. Dále krajský soud uvedl, že není zřejmé, z čeho dovedl stěžovatel jednoznačný závěr, že podpisy na zmiňovaných kvitancích nejsou pravými podpisy svědka P., jakkoli jejich běžným laickým porovnáním s podpisy jmenovaného svědka na fakturách a protokolech by se mohlo jednat o podpisy jedné osoby. V této souvislosti krajský soud uvedl, že i sám svědek P. uvedl, že pravost svých podpisů na kvitancích nepopírá; tím však stěžovatel zpochybnil i své vlastní závěry o jeho věrohodnosti. Měl-li za této situace pochybnosti o pravosti podpisů na příjmových dokladech předložených žalobcem, měl tento svůj závěr prokázat ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu; to však neučinil a spokojil se s pouhým nepodloženým tvrzením, které však nemá oporu v provedeném dokazování. Obdobně měl, dle názoru krajského soudu, stěžovatel postupovat i v případě svých pochybností o pravosti podpisu zástupce firmy SUD West Holz na žalobcem předloženém dokladu, kterým byl potvrzen skutkový stav věci odpovídající jeho výpovědi. Na základě těchto skutečností krajský soud uzavřel, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ svých rozhodnutí, je v rozporu s obsahem správních spisů, respektive v nich nemá oporu a jsou proto dány důvody pro zrušení správních rozhodnutí obou stupňů, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dle jeho názoru se krajský soud jednostranně soustředil pouze na výpověď svědka P., nezohlednil však další zjištěné skutečnosti, které ve svém kontextu skutkové závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí podporují. Dle názoru stěžovatele samotné podpisy svědka na příjmových dokladech žalobce (navíc zpochybněné) ještě neprokazují existenci tvrzeného zdanitelného plnění. Žalobce především neprokázal uskutečnění pronájmu traktoru (se kterým svědek P., dle své výpovědi, po celou dobu sám jako zaměstnanec společnosti SUD West Holz pracoval), ani pronájem motorových pil (které svědek nemohl žalobci pronajmout, neboť je vůbec nevlastní). Kromě toho žalobce neměl pro tyto stroje v rámci své podnikatelské činnosti žádné využití. Pokud jde dále o výpověď svědka A., ani z ní nelze vyvodit jednoznačný závěr, že svědek P. od žalobce skutečně obdržel peníze právě v souvislosti s tvrzeným pronájmem strojů; mohlo se jednat o platbu prakticky za cokoli. V souvislosti s tím ze spisu vyplývá, že žalobce fakturoval společnosti SUD West Holz pronájem jednoho traktoru a motorových pil, avšak uvedené věci měl ve svém inventáři. Pronájem dalších pil ani traktoru smlouva neřeší a z logiky věci není ani zřejmé, proč by si měl žalobce tyto věci pronajímat od svědka P. Z uvedených důvodů tedy, dle názoru stěžovatele, závěry krajského soudu o existenci vad správního řízení spočívajících v nesprávně provedeném dokazování, nemohou obstát.

Žalobce ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že postup stěžovatele při hodnocení důkazů považuje za tendenční (tedy v rozporu s požadavky § 2 odst. 8 daňového řádu), neboť bezdůvodně upřednostňuje výpověď svědka P.

oproti dalším provedeným důkazům. Poukázal v této souvislosti na skutečnost, že jmenovaný svědek nevypovídal ve věci jako nezúčastněná osoba, neboť v případě, kdy by se prokázala oprávněnost uplatňovaného daňového výdaje, znamenalo by to pro svědka povinnost přiznat tomu odpovídající příjem. Dále žalobce uvedl, že obdobným způsobem jako v nyní projednávané věci bylo účtováno též mezi ním a druhou pracovní skupinou pracující na stejné zakázce, vedenou panem Z. V případě posledně jmenované osoby správce daně cestou dožádání existenci přijatých plnění a plateb potvrdil, což opět svědčí ve prospěch jím uváděných tvrzení. Pokud jde o žalovaným namítanou absenci tří motorových pil, žalobce nikdy netvrdil, že šlo o pily ve vlastnictví svědka P.; s těmito pilami pracovala pracovní skupina, které byly náhrady za používání pracovních prostředků hrazeny společně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a v intencích 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.

Především je nutno uvést, že zjišťování skutkového stavu je věcí správních orgánů, před nimiž je řízení vedeno. Ve všech typech správního řízení, tedy i v řízení daňovém, rozhodují správní orgány, které důkazy budou provedeny a vzaty za podklad rozhodnutí (§ 31 odst. 1, 4 *in fine* daňového řádu); tyto důkazy pak hodnotí na principu volné úvahy (§ 2 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení musí dokazování vést k co nejúplnějšímu zjištění skutkového stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). V případě následného soudního přezkumu (vystavěného na kasačním principu) pak není úkolem soudu znovu provádět důkazy provedené již ve správním řízení, či takové dokazování zásadním způsobem doplňovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 618/2005 Sb. NSS). Soud ve správním soudnictví je nicméně vždy oprávněn posoudit, zda provedené důkazy byly opatřeny a provedeny zákonem předepsaným způsobem a zda je lze považovat za dostatečný podklad pro správním orgánem ustanovený skutkový základ věci. Soud může též posoudit, zda tento skutkový základ není v rozporu s obsahem správního spisu a zda při hodnocení zjištěných skutečností nebyly porušeny principy volného hodnocení důkazů či zásady obecné a právní logiky. Za situace, kdy soud zjistí, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu a nebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, jde o vadu řízení, která musí nutně vyústit ve zrušení napadeného správního rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V projednávané věci krajský soud především naznal, že při hodnocení důkazů daňovými orgány byla porušena zásada volného hodnocení důkazů, a to zejména s ohledem na interpretaci závěrů plynoucích z výpovědi svědka P. Zde se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že ve výpovědi tohoto svědka existují rozpory (v odůvodnění rozsudku podrobně popsané), které bez bližšího vysvětlení vzbuzují pochybnosti o její věrohodnosti. Jestliže stěžovatel na straně jedné nevysvětlil, jak se s těmito rozpory vypořádal, a na straně druhé důkazy svědčící proti této výpovědi (zejména výpověď svědka A.) odmítl jako neprůkazné, jde o postup který odporuje principům logického a objektivního hodnocení zjištěných skutečností. Za správné lze považovat též výhrady krajského soudu k závěru stěžovatele, dle kterého podpisy na příjmových dokladech za převzetí peněz od žalobce jsou natolik rozdílné ve srovnání s jinými podpisy svědka P., že je nelze považovat za pravé. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že tyto podpisy *prima vista* žádné významné odlišnosti ve srovnání s jinými (stěžovatelem uznanými) podpisy svědka P. nevykazují. K relevantnímu zpochybnění pravosti těchto

podpisů by bylo nepochybně nutno provést další dokazování, např. grafologickým posouzením.

Nad rámec argumentace krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za žádoucí poukázat též na další nedůslednost stěžovatele při hodnocení důkazů, konkrétně v případě žalobcem předložené faxové kopie potvrzení společnosti SUD West Holz, kterou dokládal své tvrzení, že náhrady za užívání strojů a nájemné byly (narozdíl od výplaty mezd) fakturovány zaměstnavateli jeho prostřednictvím. Jakkoli nelze bez dalšího bagatelizovat pochybnosti žalovaného, který poukazuje na skutečnost, že text tohoto potvrzení je uveden v českém jazyce, podepsán však má být německým jednatelem firmy, neshledává v této skutečnosti relevantní důvod, pro který by použitelnost této listiny pro potřeby dokazování měla být bez dalšího vyloučena. Stěžovatelem naznačené pochybnosti mohly být nepochybně odstraněny provedením dalšího dokazování, např. výsledkem jednatele společnosti dožádanými orgány v Německu. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí nicméně vyjadřuje v souvislosti s touto listinou též pochybnosti týkající se pravosti podpisu jednatele společnosti. Zde však zcela přehlíží skutečnost, že tento podpis se nikterak významně neodlišuje od podpisu téže osoby uvedeného na smlouvě o pronájmu výrobních prostředků uzavřené mezi žalobcem a společností SUD West Holz dne 17. 3. 2000 (č.l. 22 správního spisu), kterou stěžovatel bez jakýchkoli výhrad uznal za důkazně použitelnou.

Namítá-li dále stěžovatel, že svědecká výpověď pana P. koresponduje s ostatními provedenými důkazy, přičemž z tohoto kontextu nelze dovodit důvod, pro který by žalobce měl strojní zařízení od svědka pronajímat, ani tomuto tvrzení nelze přisvědčit. Kromě výhrad již výše uvedených stěžovatel zcela přehlíží žalobcem nabízené (a minimálně výpovědí svědka A. a potvrzením společnosti SUD West Holz podpořené) vysvětlení, dle kterého byl jakýmsi fakturačním prostředníkem mezi jednotlivými pracovníky, kteří mimo své pracovní síly (v zaměstnaneckém poměru) měli zaměstnavateli pronajímat i strojní zařízení, se kterým sami pracovali. Pro závěr o této roli neformálního prostředníka nepřímě svědčí i fakt, že žalobce uzavřel se společností SUD West Holz výše již zmiňovanou smlouvu o pronájmu výrobních prostředků, kterou se zavázal zajistit pro nasmlouvané práce celkem tři kusy motorových pil, lesní kolový traktor a nákladní automobil; z výpovědi svědka P. přitom vyplývá, že pracovní tým, ve kterém on sám pracoval s lesním traktorem, tvořili též čtyři pracovníci s motorovými pilami a dva pracovníci s traktorem a nákladním automobilem (viz výpověď ze dne 28. 5. 2003). Žalobce navíc netvrdil, že by snad pronajaté stroje sám fyzicky využíval; v tomto směru tedy jeho tvrzení není v rozporu s výpovědí svědka P., dle které po celou dobu na svém lesním traktoru osobně pracoval.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti lze tedy uzavřít, že krajský soud správně poukázal na nedostatky dokazování a následného hodnocení zjištěných skutečností daňovými orgány. Zcela v souladu se zákonem též dovodil, že tyto zjištěné skutečnosti zakládají vady řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Z těchto důvodů tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nedůvodnou rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmíněného, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě žalobce, coby procesně úspěšného účastníka řízení, nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že tomuto účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. prosince 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu