

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **L. H., spol. s. r. o.,** zast. advokátem Mgr. Liborem Holemým, se sídlem AK Rožnov pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 4. 2004, č. j. 29 Ca 49/2002 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný - stěžovatel domáhá - zrušení výše označeného rozsudku, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 1. 2002, č. j. 2775/2001/FŘ/120, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydaném Finančním úřadem v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 17. 1. 2001, č. j. 1524/01/404921/0593, kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období 1998 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 270 850 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Rozhodnutí krajského soudu je v rozporu se zákonem, přičemž tento rozpor spočívá v nesprávném právním posouzení, dále je namítána jeho nepřezkoumatelnost. Jestliže soud zrušil rozhodnutí stěžovatele jako nepřezkoumatelné, přičemž tento právní názor soudu je nesprávný, došlo rovněž k porušení ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Skutkový stav rozhodný pro přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí není takový, že by zde byl opodstatněný konečný právní závěr soudu o nepřezkoumatelnosti

rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Soud napadenému rozhodnutí vytkl závěr správce daně, že žalobce neprokázal od koho, za jakou skutečnou pořizovací cenu a jakým způsobem surovinu nabyl, když předložené důkazy označil za neprůkazné. Závěr, který stěžovatel učinil, že totiž pan L. nebyl dodavatelem dřevní hmoty, se opírá, podle soudu, pouze o výpověď pana V., který popřel dodání dřeva jak pro pana L., tak přímo pro žalobce. Takový závěr dle soudu není dostatečně odůvodněn, neboť pan V. se mohl vyjádřit pouze ke vztahu mezi ním a panem L., nemohl však potvrdit, zda pan L. dřevo žalobci předal či nikoliv; svědecká výpověď pana V. tedy nemůže být onou skutečností vyvracející věrohodnost důkazních prostředků. Stěžovatel namítá, že soud vyčlenil z odůvodnění jeho rozhodnutí pouze část, pominul další stěžovatelem uvedené důkazy, z nichž vyplývá, že pan L. lhal, když do protokolu ze dne 26. 7. 2000 uvedl, že dřevní hmotu získal od pana V., nebyl přitom schopen vysvětlit od koho jiného dřevo nabyl. Důkazní prostředky vztahující se k osobě pana L. byly v důkazním řízení vedeném v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a principy obecné logiky zpochybněny, a nebylo je proto možno osvědčit jako důkaz prokazující oprávněnost využití ust. § 24 zákona o daních z příjmů. V žalobou napadeném rozhodnutí odvolací orgán pod bodem prvním a druhým odůvodnil dostatečně svůj postup, tím, že prokázal, že pan L. předmětnou dřevní hmotu prokazatelně nevlastnil, nezprostředkovával její prodej, a tudíž ji nemohl žádným způsobem dodat. Žalobce neprokázal od koho, za jakou cenu a jakým způsobem předmětné zboží legálně nabyl s tím, že zaúčtování předmětného nákladu bylo provedeno na základě neprůkazných dokladů, které neosvědčovaly pravdivost toho, co na nich bylo uvedeno. Stěžovatel považuje za jednoznačné, že skutková zjištění doložená a vyhodnocená z provedených důkazů byla v daném případě zcela dostačující a stejně tak byla dostačujícím způsobem v napadeném rozhodnutí vyjádřena. Z rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Soud vytýká přezkoumávanému správnímu rozhodnutí jeho nedostatečnost, avšak neodůvodňuje, v čem konkrétně spočívá, co ještě měl správce daně dle názoru soudu navíc správně učinit. Soud neuvedl, co konkrétně v rozhodnutí postrádá. Skutkové důvody právního závěru, na kterém rozsudek spočívá, nevyjádřil soud takovým způsobem, aby bylo jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním soudu, že se nevypořádal s řádnými účetními doklady předloženými žalobcem, když na straně třetí napadeného rozhodnutí uvádí: „z tohoto důvodu nelze považovat za prokázané, že předmětné dodávky dřevní hmoty proběhly tak, jak byly formálně deklarovány na fakturách s tím, že tyto faktury a všechny související účetní doklady založené v účetnictví neprokazují skutečný průběh předmětných dodávek. Pokud bylo na základě těchto neprůkazných dokladů účtováno, nelze tyto provedené účetní zápisy považovat za důkazy toho, že účtování předmětné spotřeby materiálu na účtu 501 bylo správné a průkazné a že ve smyslu ust. § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví.“

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s námitkami stěžovatele, napadený rozsudek považuje za správný, neboť jak je uvedeno v žalobě ze dne 5. 3. 2002, svědecká výpověď pana M. V. nemůže v žádném případě vyvracet dodávky dřevní hmoty od pana Š. L. Pan M. V. nemůže prokazovat, že výše jmenovaný nebyl dodavatelem dřevní hmoty pro žalobce, neboť nebyl účastníkem tohoto právního vztahu a taktéž neuvádí, že by měl být přítomen při jakýchkoli jednáních mezi žalobcem a panem L. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pan L. nevlastnil a nezprostředkoval dodávky dřeva, neboť skutečnost jeho dodání byla žalobcem prokázána předložením řádných účetních dokladů, naopak stěžovatel žádným relevantním důkazem neprokázal, že pan L. nemohl dodat dřevní hmotu; dle žalobce se jedná pouze o subjektivní názor stěžovatele, který se zcela vymyká zásadě volného hodnocení důkazů, neboť stěžovatel nehodnotil všechny důkazy samostatně a ve vzájemných souvislostech.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci. Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Brně neshledal.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce v průběhu roku 1998 na vrub daňových nákladů zúčtovaných na účtu 501 zahrnul spotřebu kulatiny a dřevní hmoty ve výši 3 631 197 Kč; částka byla zaúčtována na základě faktur vystavených panem Š. L. Na základě daňové kontroly provedené ve smyslu ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků Finančním úřadem v Rožnově pod Radhoštěm byl žalobci zvýšen o tuto částku základ daně z příjmů právnických osob za rok 1998, a to z důvodu, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných dodávek vynaložení nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel na základě vyhodnocení důkazů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal od koho, za jakou skutečnou pořizovací cenu a jakým způsobem dřevní hmotu nabyl. Faktury vystavené panem L. (dodavatelem) neosvědčil jako důkaz o tom, že výše jmenovaný mohl být skutečným dodavatelem; bylo nepochybně zjištěno, že ve svém tvrzení lhal, když uvedl, že dřevo nakupoval výhradně od pana M. V. Posledně jmenovaný, jak bylo v průběhu doplnění odvolacího řízení zjištěno, se dřevem nikdy neobchodoval, ve výpovědi mimo jiné uvedl, že mu byl odcizen občanský průkaz, rovněž bylo prokázáno, že na jeho jméno byl upraven živnostenský list i osvědčení o registraci, původně vystavené na jinou osobu, a to pana M. Ž., který nyní nepobývá v České republice. O výslechu svědka provedeném odvolacím orgánem v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. byl žalobce vyrozuměn, měl možnost se vyjádřit, toho však nevyužil a k jednání se nedostavil. K výpovědím, které byly provedeny správcem daně k návrhu žalobce s jím označenými svědky, potvrzujícími dodávky dřeva, i když vždy ne zcela shodně, stěžovatel ničeho neuvedl. Stěžovatel učinil závěr, že dodávky dřeva neproběhly tak, jak byly formálně deklarovány na fakturách s tím, že tyto faktury a veškeré související účetní doklady založené v účetnictví žalobce neprokazují skutečný průběh předmětných dodávek. Pokud žalobce na základě takových dokladů účtoval, nelze na takové účetnictví pohlížet jako na správné a průkazné, a proto nelze uznat ani deklarovaný výdaj jako výdaj daňově uznatelný. Na základě svědecké výpovědi pana M. V. a dále s odkazem na nepravdivou výpověď pana L. o původu dřeva, stěžovatel učinil závěr, že ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. prokázal existenci skutečností vyvracejících žalobcem předložené důkazy, naopak žalobce dle § 31 odst. 9 cit zákona důkazní břemeno neunesl.

Krajský soud nepovažoval závěr stěžovatele učiněný ohledně provedeného dokazování za dostatečně odůvodněný; v této souvislosti uvedl, že svědek, z jehož výpovědi odvolací

orgán vycházel, se mohl vyjádřit jen ke vztahu mezi ním a panem L., v žádném případě nemohl potvrdit, zda byla dřevní hmota žalobci dodána. Označená svědecká výpověď proto nemohla být skutečností vyvracející věrohodnost důkazních prostředků. Soud konstatoval, že za těchto okolností není zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a proto rozhodnutí pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil. Stěžovateli přitom dále vytknul, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobce byl někdy vyzván v smyslu ust. § 43 odst. 1 daňového řádu, aby prokázal skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání.

K tomu Nejvyšší správní soud dodává:

V projednávané věci není sporu o to, zda žalobce nakoupil dřevní hmotu ani o tom, že dřevo dodával pan L., jemuž bylo vydáno dne 20. 11. 1996 Finančním úřadem v Havlíčkově Brodě osvědčení o registraci č. j. 1137/96/010-0575/95 (tedy osoba existující). V rámci kontroly daně z příjmů, provedené tímto finančním úřadem byla panu L. z dosažených příjmů z prodeje dřeva za předmětné období doměřena daň z příjmů fyzických osob. Ze skutečnosti, že dodavatel žalobce uváděl nepravdivé informace o původu zboží, když označil osobu od které výhradně nakupoval, přičemž tomu tak nebylo, nelze dovodit, že dřevo žalobce nenakoupil za deklarovanou cenu, tudíž, že neunesl důkazní břemeno. Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém účetnictví. V dané případě povinnost tvrzení, tj. uskutečnění dodávky, resp. vynaložení nákladu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázal daňový subjekt existencí dodavatele i existencí zboží a o těchto skutečnostech také účtoval na základě řádných dokladů.

Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. Důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Stěžovatel ostatně sám nepopírá, že k plnění došlo, pouze uvádí, že k němu nedošlo tak, jak bylo popisováno. Nepochybně v řízení vyšlo najevo, že pan L. disponoval upraveným živnostenským oprávněním a osvědčením o daňově registraci na jméno osoby, která dřevo nedodávala. Za této situace se stran prokazatelně uskutečněných výdajů za nákup dřeva ocitá v důkazní nouzi pan L. Stěžovatel neprokázal, že by žalobce fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil, tedy že by nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného nákladu.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, když dovozuje prokázané vyvrácení žalobcem tvrzených skutečností z výpovědi osoby, která s žalobcem neobchodovala a vůči které uskutečnění nákladu nebylo účtováno. Nepochybně by žalobce důkazní břemeno neunesl v případě, deklaroval-li by účetní případ doklady, jimž by se po stránce formální nedalo ničeho vytknout, avšak osoba, která je měla vystavit neexistuje. Tak tomu ale v daném případě nebylo. Není pochyb o existenci dodavatele - pana L., zpochybněno bylo pouze to, od koho, jakým způsobem a za jakou cenu tento dodavatel zboží nabyl. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností, tj. prokázání vynaložených výdajů na nákup zboží stíhá proto pouze jeho, nikoli však žalobce. Tvrdil-li jmenovaný, že nakoupil zboží od konkrétní osoby, ačkoli bylo toto tvrzení spolehlivě vyvráceno, má takové zjištění význam pouze pro stanovení jeho daňové povinnosti. Stěžovatel nevyhodnotil veškeré

důkazní prostředky v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., není zřejmé, proč jako důkaz neosvědčil výpovědi ostatních svědků. Přitom tvrzení v nich obsažená nebyla a ani nemohla být výpovědí pana M. V. vyvrácena, neboť tato osvědčovala skutečnosti jiné.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní otázka ohledně tvrzeného prokázání skutečností stěžovatelem ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. byla krajským soudem posouzena v souladu se zákonem. Žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu; důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností naopak neunesl stěžovatel. Svůj závěr o nesplnění důkazního břemene žalobcem nepodložil dostatečnými důvody, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Podle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. soud bez nařízení jednání napadené rozhodnutí zruší pro vady řízení pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, nebo je-li skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje zásadní doplnění a konečně pro podstatné porušení ustanovení o řízení , které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí bez nařízení jednání, popř. nevysloví-li účastníci souhlas ve smyslu ust. § 51 s. ř. s., předseda senátu jednání nařídí. V daném případě krajský soud nepochybil, shledal-li důvodnost postupu dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Námitka stěžovatele, že měl soud postupovat dle § 76 odst. 3 s. ř. s. a jednání nařídit pro absenci nepřezkoumatelnosti, je nedůvodná.

Nejvyšší správní soud souhlasí s námitkou stěžovatele stran soudem vytýkaného neprovedeného řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatelem nebylo vedeno řízení k odstranění pochybností o daňovém přiznání žalobce, které má být podkladem pro vyměření daně, ale byl prověřován daňový základ, resp. jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. V dané věci byla žalobci daň dodatečně vyměřena ve výši rozdílu představující úpravu daňového základu oproti údaji v daňovém přiznání. Daň byla doměřena na základě daňové kontroly dle § 16 cit. zákona, použití ustanovení o vytýkacím řízení je proto zcela irelevantní. V této části je rozsudek krajského soudu zmatečný, nicméně tato vada nemá žádný vliv na jeho přezkoumatelnost a zákonnost.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, přičemž vady vytýkané stěžovatelem neshledal, a proto kasační stížnost postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 25. března 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu