

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: **B. M.**, zastoupeného JUDr. Beátou Burianovou, advokátkou se sídlem Hlavní 161, Mariánské Lázně, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2008, č. j. 1915/08-1100-400276, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni, ze dne 22. 6. 2010, č. j. 30 Ca 54/2008 – 77,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Sokolově ze dne 20. 6. 2007, č. 1070003342, č. j. 77770/07/155911/1160, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 195 768 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně výdajů na opravu korečkového elevátoru, kolového mlýna, opravu budov a zpevnění vozovky v celkové výši 635 000 Kč, které měly být vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. V první řadě poukazuje na pochybení krajského soudu, jenž odmítl provést jím navrhované důkazy - výslechy svědků P. D., P. T. a L. J., znalecký posudek zpracovaný znalcem Ing. R. K. a odborné vyjádření znalce L. K. Stěžovatel se domnívá, že uvedení svědci nebyli správcem daně vyslechnuti v dostatečném rozsahu a že nebyly odstraněny rozpory v jejích výpovědích, přičemž tuto námitku uplatnil již v řízení před krajským soudem, který se s ní ovšem neztotožnil. Rovněž znalecký posudek a odborné vyjádření mohly podle jeho názoru přispět k prokázání správnosti jím přiznané výše základu daně z příjmu. V této souvislosti argumentuje ustanovením § 77 s. ř. s. a zdůrazňuje, že na výzvu správce daně předložil veškerou potřebnou dokumentaci, zejména veškeré daňové doklady, objednávky, smlouvy o dílo a doklady o zaplacení faktur. Jelikož správce daně zpochybnil věrohodnost předložených dokladů, stěžovatel uvedl dodavatele a subdodavatele předmětných prací. Správce daně nicméně po provedení výslechu svědků P. D., ing. V. R., L. J. a P. T. dospěl k závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat provedení předmětných oprav způsobem vymezeným v předložených daňových dokladech. Stěžovatel s takovým závěrem nesouhlasí a zdůrazňuje, že na něj nelze přenášet odpovědnost za případné nedostatky v dokumentaci P. D. a jeho subdodavatelů.

Stěžovatel dále namítá, že správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného stěžovatelem, jak předpokládá § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Správce daně po stěžovateli nepožadoval předložení dalších důkazů, s výjimkou seznamu zaměstnanců dodavatelských firem. Takový požadavek však stěžovatel považuje za neobvyklý a nemající oporu v zákoně. Krajský soud se s tímto názorem sice ztotožnil, ale nevyvodil z něj žádné závěry.

Stěžovatel rovněž podotýká, že výše jmenovaní svědci byli vyslechnuti v rámci daňové kontroly provedené až po třech letech od konce zdaňovacího období a nemohli si proto pamatovat všechny podstatné skutečnosti. Tím, že krajský soud neprovedl výslechy těchto osob a vycházel pouze z jejich výpovědí učiněných během daňové kontroly, bylo stěžovateli znemožněno prokázat svá tvrzení. K osobě provádějící stavební dozor stěžovatel opakuje, že jej prováděl osobně, přestože není v dané oblasti odborníkem.

Závěrem stěžovatel uvádí, že žalovaný postupoval formalisticky při posouzení lhůt uvedených ve smlouvě a na objednávkách a nehodnotil tak skutečný obsah právního úkonu.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s).

Stěžovatel označil kasační důvod, zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., takže namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z konstantní judikatury zdejšího soudu plyne, že tato nezákonnost by byla dána buď aplikací zcela nepřípadných zákonných ustanovení na řešený případ anebo použitím sice správných norem, nicméně vykládaných v rozporu s elementárními interpretačními principy (srov. zejména rozsudek sp. zn. 2 Afs 107/2007, publ. pod č. 1545/2008 Sb. NSS; veškerá zde citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

V nyní projednávané věci však stěžovatel brojí jednak proti tomu, že daňové orgány v důsledku nesprávného zjištění skutkového stavu neuznaly výdaje, které vynaložil na provedení předmětných oprav, jako výdaje směřující k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jakož i proti postupu krajského soudu, jenž neprovedl jím navržené důkazy. Nejvyšší správní soud proto dospěl k názoru, že stěžovatel fakticky uplatňuje kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., tzn. namítá vady správního řízení a jinou vadu řízení před soudem.

Před samotným posouzením věci je nutno uvést, že se zdejší soud v jiné věci stěžovatele, vedené pod. sp. zn. 2 Afs 74/2010, již zabýval námitkami obsahově totožnými s těmi, které stěžovatel uplatňuje nyní. V této věci stěžovatel brojil proti postupu daňových orgánů, které neuznaly oprávněnost jím nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a září 2004, uplatněných na základě faktur za provedení výše uvedených oprav. Argumentace stěžovatele v nyní projednávané věci, jejíž podstata spočívá v tom, zda se stěžovateli podařilo prokázat, že se v případě tvrzených nákladů na provedení předmětných prací jednalo o daňově uznatelné výdaje, se shoduje s argumenty uplatněnými ve shora uvedeném případě.

Stěžovatel brojí především proti tomu, že krajský soud neprovedl jím navržené důkazy, zejména výslechy svědků P. D., P. T., L. J., a dále znalecký posudek Ing. K. a odborné vyjádření znalce L. K. Krajský soud neprovedení důkazů odůvodnil tím, že jmenovaní svědci byly vyslechnuti správcem daně, přičemž žalovaný jejich výpovědi zohlednil, a to v kontextu s ostatními důkazy. Znalecký posudek a odborné vyjádření byly způsobilé prokázat pouze to, že byly opravy skutečně provedeny, což však nebylo ze strany daňových orgánů nikterak zpochybněno. Podle soudu by proto bylo provedení těchto důkazů bezpředmětné.

Nejvyšší správní soud se touto námitkou podrobně zabýval v rozsudku ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010 – 135. V tomto rozhodnutí bylo, s odkazem na stabilní judikaturu NSS, zejména na rozsudky sp. zn. 2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007, zdůrazněno, že stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce, z níž vyplývá povinnost krajského soudu vypořádat se i s nově navrženými důkazy a posoudit jejich relevanci. Pokud tak rozhodující soud neučiní, zatíží svoje rozhodnutí vadou. Na jedné straně totiž platí, že soud napadené rozhodnutí přezkoumává

podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 23 s. ř. s.).

Žalobce tedy může soudu navrhnout, aby opětovně provedl důkazy, které již byly provedeny ve správním řízení, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, sice záleží na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.), z konstantní judikatury NSS nicméně vyplývá, že je soud povinen v odůvodnění rozhodnutí objasnit, proč některým návrhům na dokazování nevyhověl (srov. např. rozsudky sp. zn. 5 Afs 147/2004, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, 2 Afs 105/2006, a 7 Afs 100/2006).

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 74/2010 též uvedl, z jakých důvodů může rozhodující soud odepřít provedení žalobcem navrhovaných důkazů.V první řadě poukázal na specifickou povahu daňového řízení, v němž nese daňový subjekt důkazní břemeno ohledně tvrzené výše svých daňových povinností. Z toho vyplývá jeho povinnost navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení právě již v průběhu daňového řízení. Daňové orgány pak v konkrétní věci vycházejí ze skutečnosti, zda daňový subjekt důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Nesplní-li daňový subjekt tuto svoji povinnost, nemůže již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Neprovedení navrženého důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej daňový subjekt mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). V rozsudku sp. zn. 2 Afs 35/2009, bylo k této otázce konstatováno, že na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

V nyní projednávané věci nelze přehlédnout, že stěžovatel navrhl opětovný výslech svědků již vyslechnutých správcem daně. Pokud krajský soud návrhu nevyhověl s poukazem na nadbytečnost jejich provedení z důvodu opakovanosti, nelze mu nic zásadního vytknout. Je tedy zřejmé, že se krajský soud nedopustil stěžovatelem tvrzené vady řízení, spočívající v opomenutí jím navržených důkazů. Pokud by totiž výslech těchto svědků měl soud zopakovat, musel by pro to existovat silný důvod: např. dříve provedené výslechy by byly procesně nepoužitelné, zmatečné, nedostatečné, nesměřující k podstatě řešených otázek apod. Nic takového však v nyní projednávané věci z obsahu

spisu neplyne a ostatně ani stěžovatel v tomto smyslu v kasační stížnosti nic konkrétního neuvedl.

Nejvyšší správní soud dále, shodně s rozsudkem ve věci sp. zn. 2 Afs 74/2010, zdůrazňuje, že stěžovatel zjevně opomíjí, že význam svědecké výpovědi logicky klesá v závislosti na plynutí času. Jestliže se v daném případě jednalo o daňově uznatelná plnění za období roku 2004 a k výslechu svědka J. došlo dne 11. 4. 2007, P. D. dne 30. 3. a 30. 10. 2006 a Z. T. dne 2. 10. 2007, nelze se domnívat, že by uvedení svědkové v řízení před soudem (žaloba byla podána až dne 28. 5. 2008) byli schopni uvést další skutečnosti, které v daňovém řízení opomenuli či zamlčeli. Zdejší soud považuje v této souvislosti za důležité, že ve všech případech byl u těchto výslechů přítomen stěžovatel, případně jeho zmocněný zástupce ing. H., resp. přinejmenším o tomto výslechu byli řádně vyrozuměni, takže jim nic nebránilo v náležitém vytěžení svědků. Přitom L. J. vypověděl, že neví, kteří konkrétní pracovníci vykonávali opravy, ani kolik jich bylo či pro jaké firmy pracovali; že neví, zda byl veden stavební deník a kdo vykonával odborný dozor a nebyl informován ani o finanční stránce věci. P. D. zase uvedl, že si nevzpomíná, kdo byl jeho odběratelem v období roku 2004 a že daňová přiznání nepodával z důvodu svého lajdáctví. Konečně Z. T. vypověděl, že o opravách strojů budov či vozovky v Chodově v roce 2004 nic neví, tyto práce neprováděl ani nezajišťoval. Až dne 10. 10. 2007 se sám dostavil ke správci daně s tím, že si vzpomněl, že pro pražskou firmu v Chodově pracoval, konkrétně vykonával zednické práce, nicméně příslušné doklady se mu ztratily.

Pokud za dané situace krajský soud dospěl k závěru, že práce provedené Z. T. nebyly prokázány, což podrobně odůvodnil žalovaný zjištěním, že předložené faktury nemohly být vyrobeny v roce 2004 (nejdříve až v roce 2006) a ostatními svědeckými výpověďmi, nespatřuje v tomto závěru zdejší soud jakoukoliv nelogičnost či nezákonnost postupu krajského soudu. Svědek T. si ostatně nepamatoval, co konkrétně mělo být opravováno, s kým jednal a ani kdo si práce objednal. Navíc, v roce 2004 jmenovaný pracoval na stavbách v Plzni, avšak nikoliv na živnostenský list, který měl pozastavený.

Rovněž ohledně znaleckého posudku ing. K. a odborného vyjádření L. K. krajský soud správně dovodil, že oba tyto navržené důkazy jsou způsobilé prokázat pouze faktické provedení předmětných oprav, což však finanční orgány nezpochybnily. Jejich provedení by proto nemohlo nic změnit na výsledku daňového řízení a jevilo se tedy i podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu jako nadbytečné.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani ohledně údajného neprokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů dle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Krajský soud totiž správně konstatoval, že v projednávaném případě nešlo o zpochybnění celého účetnictví stěžovatele, nýbrž pouze o dva konkrétní výdaje. V tomto směru je však rozhodnutí žalovaného přesvědčivě a řádně odůvodněno. Stěžovatel se proto mýlí, když namítá, že na něj finanční orgány přenesly odpovědnost za zjištěné nedostatky v účetnictví P. D. Ve skutečnosti totiž bylo v daňovém řízení vyvráceno, že tyto práce vůbec P. D. provedl a stěžovatel nedoložil, kdo konkrétně měl předmětné práce provést a neunesl tak svoje důkazní břemeno. V tomto směru postačuje odkázat na podrobné odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Na základě všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 22. března 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu