



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **S. Č.**, zastoupené advokátem JUDr. Jiřím Vsetečkou, Advokátní kancelář se sídlem v Hradci Králové, Orlická 163, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2005, č. j. 31 Ca 261/2004 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2005, č. j. 31 Ca 261/2004 – 37 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), kterým byly zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 9. 2004, č. j. 4881/110/2004-Ja a č. j. 4882/110/2004-Ja.

Žalobkyně uplatňuje důvody kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky, napadené správní rozhodnutí měl zrušit pro vady řízení, neboť skutkové podstaty, z nichž správní orgány vycházely, jsou v rozporu se spisy a tato správní rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná.

Podle žalobkyně správní orgán pochybil, pokud zahrnul její příjem za dodávku židlí a kancelářského nábytku ve výši 727 150 Kč do příjmů za zdaňovací období roku 1996. Žalobkyně obdržela dne 30. 12. 1996 od Okresního úřadu v Nymburce částku 98 820 Kč za dodávku šedesáti kusů dřevěných židlí a částku 788 303 Kč za dodávku kancelářského nábytku. Podle závěru správního orgánu a rovněž podle závěru soudu byla povinna částku 727 150 Kč zahrnout do příjmů roku 1996, neboť v kupní smlouvě bylo dohodnuto předání do 31. 12. 1996, a smluvní strany tedy projevily vůli uskutečnit dodávku kancelářských židlí a nábytku do 31. 12. 1996. Pokud žalobkyně v rozporu se smluvním ujednáním dodala zboží opožděně, nemůže ji takové jednostranné porušení dohodnutých podmínek opravňovat k závěru, že celá hospodářská operace patří do roku 1997. Žalobkyně s tímto nesouhlasí a především uvádí, že skutková podstata nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu zejména v tom, že podle kupní smlouvy uzavřené dne 27. 11. 1996 nejde o celou hospodářskou operaci, nýbrž jen o její část, jelikož jiná plnění podle předmětné smlouvy byla zahrnuta do zdaňovacího období roku 1996, a dále, že žalobkyně nedodala v rozporu se smluvním ujednáním zboží opožděně, nýbrž vyšla vstříc žádosti tamního Okresního úřadu v Nymburce tak, aby mohla být dodávka z jeho strany finančně uzavřena v rozpočtovém roce 1996.

Žalobkyně vytýká soudu nesprávné posouzení právní otázky, především uvádí, že Opatření ministerstva financí ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71702/1995, na souzený případ nedopadá, neboť jde o povinnost zanést do peněžního deníku stav či pohyb na účtech u bank. Pokud tak v předmětné věci žalobkyně neučinila, pak ji nelze seznat povinnou k zaplacení daně z příjmů, nýbrž jí lze toliko uložit pokutu za porušení účetních předpisů. Soud se dále omezil v aplikaci § 5 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jen na otázku části uvedené právní normy a vedle toho upřednostnil stav formálně právní před stavem skutečným. Formálně právně závazek k uskutečnění dodávky tížil žalobkyni do 31. 12. 1996. Avšak skutečně žalobkyně dodala zboží kupujícímu Okresnímu úřadu v lednu roku 1997. Ke splnění smlouvy dochází až řádným, tedy úplným splněním předmětu. Žalobkyně namítá, že nedodala v rozporu se smluvním ujednáním zboží opožděně, nýbrž vyšla vstříc žádosti tamního Okresního úřadu v Nymburce, aby mohla být dodávka z jeho strany finančně uzavřena v rozpočtovém roce 1996, o čemž kromě jiného svědčí i lhůta splatnosti proforma faktury (resp. faktur) stanovená na 2. 1. 1997. Není na její vůli, že, byť i proforma faktura, byla uhrazena před její splatností. Tyto skutkové závěry nejsou mezi stranami sporné a rovněž tak soud ve svém rozhodnutí konstatuje, že nejde o sporné skutečnosti. Podle žalobkyně pro posouzení zařazení příjmů ke zdaňovacímu období, ke kterému hospodářsky patří, neobstojí úvaha spočívající toliko na formálně právních okolnostech obsahu kupní smlouvy, neboť výrazem hospodářsky patří má zákonodárce na mysli materiální skutečnost a ta je v tomto případě nepochybná především s ohledem na obsah dodacího listu a venkoncem i na nesporné jednání stran. V rozhodnutí žalovaného a rovněž rozhodujícího soudu nebyla vzata do úvahy skutečnost, že zákon v § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů praví, že jde-li o příjmy, které hospodářsky patří jak do uplynulého zdaňovacího období, tak do následujícího zdaňovacího období (v tomto souzeném případě zaplacení před splatností a skutečné plnění), považují se za příjmy toho zdaňovacího období, ke kterému je poplatník přiřadí. Protože k plnění došlo až 17. 1. 1997, bylo v dispozici žalobkyně, zda své příjmy zahrne do účetního období roku 1996 či do období následujícího. Pokud je žalobkyně zahrnula do příjmu roku 1997, učinila tak správně a právu přiléhavým způsobem, zvláště za situace, kdy její postup byl opřen o skutečný stav.

Žalobkyně dále namítá, že správní orgány nesprávně vyloučily její výdaje v částce 487 756 Kč, které žalobkyně vyplatila do rukou zaměstnanci společnosti P. L. Š. za dodávku sta kusů válečků. Posléze v roce 1997 bylo od obchodu odstoupeno s vypořádáním peněžitým a listinným i pokud jde o účetnictví žalobkyně. Žalobkyně podotýká, že nebyly vzaty do úvahy výpovědi L. Š. ze dne 22. 1. 1998 a 5. 6. 1998, a to jen z toho důvodu, že svědek je mrtev. Tyto výpovědi přitom osvědčují, že svědek L. Š. jako pracovník Č. P. vystavil účet, přijal prostředky (nepřímo potvrzené i svědkem J.K.) a že s žalobkyní jednal i ohledně následného zrušení obchodního případu. Žalobkyně upozorňuje, že svědek výpovědi neměnil, nýbrž nejprve potvrdil, že fakturu vystavil, smlčel však, že by částku od žalobkyně přijal, avšak tuto skutečnost nepopřel, nýbrž následně potvrdil opětovně, že fakturu vystavil a uvedenou částku přijal. Důvody takového postupného vyjádření svědka Švarce nelze vytýkat žalobkyni, jestliže výsledku nebyla přítomna, a nelze pro tuto skutečnost ani pominout tento důkazní prostředek jako svědeckou výpověď, a to zejména s ohledem na odůvodnění nálezu Ústavního soudu (Tyto okolnosti byly již předmětem řízení před Ústavním soudem o stížnosti žalobkyně sp. zn. II. ÚS 173/01.), který konstatoval, že je nepochybné, že jmenované osoby byly vyslýchány jako svědci, neboť byly dotazovány na důležité okolnosti, jež se týkaly jiné osoby. Z hlediska skutkového není podle žalobkyně podstatné, jaké okolnosti existovaly na straně Č. P., a způsob vedení jeho podniku, byl-li L. Š. jeho pracovníkem. Nepochybně nelze žalobkyni ani vytýkat, jaké pohnutky vedly L. Š. k určitému jednání vůči jeho vlastnímu zaměstnavateli. Žalobkyně rovněž není povinna přezkoumávat překročení oprávnění svědka Š., s nímž jako s jejím pracovníkem běžně takové platby realizovala, což dokládala v daňovém řízení.

Žalobkyně má rovněž za to, že žalovaný vybudoval svou úvahu o simulovaném právním úkonu na neúplném hodnocení důkazů. Nevzal především v úvahu vytýkané odmítnutí svědeckých výpovědí L. Š. jako důkazního prostředku. Rovněž soud v napadaném rozsudku nekriticky takový závěr žalovaného převzal. Žalobkyně soudu dále vytýká absenci aplikace ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, nalézajíc v tom stížný důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Žalobkyně uvádí, že jí jsou vytýkány poměry na straně jiného daňového subjektu a odkazuje na již zveřejněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně pak na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004. Podle žalobkyně je nutno v pochybnostech o případné simulaci právního úkonu postupovat mírněji podle zásady *in dubio mitius*, zvláště za situace, kdy žádné nové dokazování po zrušujícím rozhodnutí Ústavního soudu provedeno nebylo, nýbrž bylo nahrazeno novou důkazy hodnotící úvahou správce daně, předestřenou do odvolacího řízení, na jejímž základě žalovaný toliko setrval na tom, že částka označená jako výdaj za nákup sta kusů válečků nebyla daňovým subjektem nikdy uhrazena.

S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na obsah odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí. Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III.

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. a) a b) s. ř. s. Žalobkyně jednak namítá, že se krajský soud omezil v aplikaci § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů jen na otázku části uvedené právní normy a vedle toho upřednostnil stav formálně právní před stavem skutečným, dále vytýká absenci aplikace ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, nalézajíc v tom stížní důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále uvádí, že napadené správní rozhodnutí měl soud zrušit pro vady řízení, neboť skutkové podstaty, z nichž správní orgány vycházely, jsou v rozporu se spisy a tato správní rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Finanční úřad v Hradci Králové zrušil daňovou ztrátu ve výši 349 103 Kč, stanovil základ daně 693 450 Kč a vyměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. 990000707 ze dne 19. 7. 1999, č. j. 143671/99/228911/4129, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 196 000 Kč. Dále jí vyměřil platebním výměrem č. 990003256 ze dne 24. 8. 1999, č. j. 161971/99/228911/4129, penále k této dani ve výši 219 913 Kč. Žalobkyně se proti oběma rozhodnutím odvolala. Finanční ředitelství v Hradci Králové její odvolání zamítlo rozhodnutími ze dne 8. 12. 1999, č. j. FR/4194/110/99, a ze dne 17. 12. 1999, č. j. FR/4773/110/99. Věc dále přezkoumal Krajský soud v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 22. 12. 2000, č. j. 31 Ca 35/2000 - 24, 31 Ca 36/2000 - 28, spojil obě žaloby ke společnému projednání a zamítl je. Na základě ústavní stížnosti zrušil Ústavní soud svým rozhodnutím ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. US 173/01 rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného. Shledal, že dne 5. 6. 1999 byl pod č. j. 8852/98/193930/6129 sepsán před Finančním úřadem ve Frýdlantě protokol, jehož obsahem byla výpověď L. Š. a Č. P., a tento protokol nebyl součástí spisového materiálu. V něm je obsaženo svědectví L. Š., které podporuje tvrzení žalobkyně a pokud správce daně tento důkazní prostředek pominul a nevypořádal se s ním, jde o nezákonný postup, který by mohl mít za následek neúplné, případně nesprávné zjištění skutkového stavu a zároveň i nepřezkoumatelnost skutkových závěrů, uvedených ve zprávě o daňové kontrole.

Rozhodnutím ze dne 20. 9. 2005, č. j. 4881/1 10i2004-Ja, žalovaný opět zamítl odvolání žalobkyně do výše označeného dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové. V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně vedl důkazní řízení pro objasnění účetního zápisu provedeného žalobkyní ke dni 31. 12. 1996, jímž v rámci uzávěrkových operací odúčtovala z příjmů ovlivňujících základ daně zdaňovacího období roku 1996 částku 727 150 Kč. Správce daně se přitom zaměřil především na přesné zjištění okamžiku, kdy byl realizován příjem z předmětného prodeje a dodávka zboží. Vyslechl pět svědků za účasti zástupce žalobkyně Ing. V.K.. Ze zjištěných skutečností vyvodil, že rozhodným okamžikem pro zaúčtování příjmu z předmětného prodeje zboží je den, kdy byly peněžní prostředky připsány na účet žalobkyně, což nastalo podle příslušných bankovních výpisů dne 30. 12. 1996. Zaúčtování tohoto příjmu bylo podle žalovaného nutné provést v souladu s ustanovením čl. VI odst. 1 písm. b) Opatření č. j. 281/71702/1995, ze dne 28. 11. 1995, a to do příjmů ovlivňujících základ daně, jak ukládá § 5 odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto uzavřel, že správce daně postupoval správně,

když zvýšil příjmy vstupující do základu daně zdaňovacího období roku 1996. K další námitce žalobkyně, týkající se vyloučení výdaje ve výši 487 756 Kč včetně daně z přidané hodnoty, uvedl, že zboží, k němuž si tento výdaj uplatnila, nikdy fyzicky nepřevzala, a nemohla je tudíž ani zaevidovat ve své skladové evidenci. Správce daně k tomu vyslechl svědka Č. P., jehož výpověď zaznamenal do protokolu o ústním jednání ze dne 19. 1. 1998. Vyplývá z něj, že svědek popřel, že by vystavil faktury č. 396 196 ze dne 13. 12. 1996 a č. 397 016 ze dne 27. 1. 1997. Dne 22. 1. 1998 vyslechl správce daně L. Š. (zaměstnanec Č. P.), který uvedl, že prvně uvedenou fakturu vystavil osobně v místě odběratele. Upřesnil, že šlo o proforma fakturu, která nebyla nikdy uhrazena, neboť žalobkyně zakázku telefonicky zrušila. Správce daně vyhověl návrhu žalobkyně a vyslechl jako svědka J. K., který uvedl, že jako zaměstnanec D. z., a. s., F., spolupracoval se zástupcem společnosti Č. P. L. Š., s nímž navštěvoval klienty, mezi něž patřila i žalobkyně. Přisvědčil, že byl svědkem toho, že žalobkyně koncem roku 1996 předávala Š. peníze za zboží, avšak v zápětí si podle žalovaného odporoval, když prohlásil, že nemůže potvrdit, o kolik peněz se jednalo, protože u přepočítávání těchto peněz nebyl. Žalovaný se řídil právním názorem Ústavního soudu a prostřednictvím správce daně dne 4. 5. 2004 seznámil žalobkyni s provedeným hodnocením protokolu ze dne 5. 6. 1999, č. j. 8852/98/193930/6129. Správce daně zde konstatoval, že údaje v tomto protokolu uvedené sdělili svědci bez přítomnosti žalobkyně a jejího zástupce, tedy v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 daňového řádu, proto nemůže být v daňovém řízení uznán jako důkazní prostředek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Správce daně opakoval výslech svědků v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu dne 30. 3. 1999, vyslechl však pouze Č. P., neboť L. Š. dne 20. 3. 1999 zemřel. Vadu řízení nebylo proto možné již odstranit. Žalovaný uvedl, že přestože se předmětná svědecká výpověď nestala důkazním prostředkem, na jehož základě by bylo správcem daně rozhodováno, citoval celý její obsah a provedl její hodnocení souvztažně k ostatním výslechům a výpovědím pana P. a L. Š.. Dospěl po zhodnocení těchto důkazů k závěru, že výpověď svědka Č. P. je věrohodná, má oporu ve všech jím předložených důkazech. Výpověď svědka L. Š. hodnotil žalovaný jako zmatečnou, vzájemně si odporující a tím zcela nevěrohodnou a bez jakékoliv opory v zajištěných důkazech. Svědek L. Š. výrazným způsobem změnil obsah své dříve uvedené výpovědi, tvrdil-li nejdříve, že faktura uhrazena nebyla, a potom o pět měsíců později tvrdil, že hned peníze přijal, ale nikomu je neodevzdal, protože účty byly zablokovány. Změnu výpovědi však svědek neprokázal žádnými důkazy, tzn. k prokázání opaku původní výpovědi nedošlo. Ani svědecká výpověď J. K. nepotvrdila podle žalovaného jako pravdivou výpověď svědka L. Š., že částku 487 756 Kč od S. Č. skutečně přijal. Žalovaný se zabýval také posouzením formálního vzhledu důkazů předložených daňovým subjektem, a to konkrétně proforma fakturou 396 196 vystavenou dne 13. 12. 1996 ve věci dodání váleň ve vztahu k faktuře 396 182 vystavené dne 12. 12. 1996 ve věci dodání křesel. Jednoduchým vizuálním porovnáním uvedených písemností byly žalovaným shledány tyto rozdíly: byly použity dva svým písmem odlišné psací stroje, nebyly shodně vyplněny všechny obvyklé a požadované náležitosti, jsou rozdílné podpisy výstavce faktury a především ze dne na den skok v číselné řadě z čísla 396 182 na číslo 396 196. Po provedeném posouzení uvedených písemností a s přihlédnutím ke všem okolnostem, které v průběhu celého dokazování vyšly najevo, dospěl žalovaný k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci svého tvrzení ohledně uplatněného výdaje za nákup sta kusů váleň ve výši 487 756 Kč a neprokázal, že výdaj byl skutečně vynaložen a že se jedná o výdaj daňově uznatelný.

Věc přezkoumal Krajský soud v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 29. 9. 2005, č. j. 31 Ca 261/2004 - 37, žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění uvedl, že žalovaný nepochybil, pokud zahrnul příjem žalobkyně za dodávku židlí a kancelářského nábytku

ve výši 727 150 Kč do příjmů za zdaňovacího období roku 1996. Podle názoru krajského soudu je třeba vycházet z vůle účastníků smluvního vztahu. Jak vyplývá ze smlouvy o dodávce zboží ze dne 27. 11. 1996, nebylo mezi nimi sporu o tom, kdy a za jakých podmínek chtějí smlouvu realizovat. Vážnost tohoto ujednání je potvrzena i dojednáním smluvní pokuty za opožděné dodání zboží a není rozhodné, zda tato pokuta byla vymáhána. Dále je nepochybné, že výdaj k tomuto příjmu náležející, tj. kupní cena zaplacená žalobkyni za nákup téhož zboží od jejího dodavatele, byl vynaložen v roce 1996. Žalobkyně naopak v rozporu se smluvním ujednáním dodala zboží opožděně, toto jednostranné porušení dohodnutých podmínek ji proto nemůže opravňovat k závěru, že celá hospodářská operace patří do roku 1997. Krajský soud se v plném rozsahu ztotožnil se závěry žalovaného, pokud jde o hodnocení skutkových zjištění, týkajících se žalobkyní uplatněných výdajů ve výši 487 756 Kč. Přisvědčil především závěru žalovaného o nevěrohodnosti obou výpovědí L. Š., neboť svědek si v podstatných údajích podle krajského soudu zcela evidentně odporoval. Při prvním výsledku tvrdil, že peníze na úhradu fakturovaných váleň od žalobkyně nepřevzal, při druhém výsledku převzetí peněz potvrdil, ale vzápětí uvedl, že žalobkyně požádala o zrušení zakázky, protože nemá peníze. Žalovaný podle krajského soudu hodnotil správně i výpovědi svědka Č.P.. Ten ve všech svých výpovědích setrval na stanovisku, že faktury vystavené L. Š. nebyly předány k zaevidování v účetnictví společnosti, a peníze nikdy na její účet nedošly. Závěru, že se jednalo o fiktivní obchod, podle krajského soudu nasvědčovaly i další skutečnosti, zejména tvrzení žalobkyně zaznamenané v protokolu ze dne 17. 12. 1997, podle kterého bylo fakturované zboží umístěno ve zvláštním skladu dodavatele, i když z předložené skladové evidence společnosti P. je nepochybné, že k 31. 12. 1996 bylo k dispozici pouze deset kusů váleň.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Zdejší soud se nejdříve zabýval námitkou, že soud i správní orgán pochybili, pokud zahrnuli její příjem za dodávku židlí a kancelářského nábytku ve výši 727 150 Kč do příjmů za zdaňovací období roku 1996.

Ze znění ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze dovodit, že při posuzování rozdílu mezi příjmy a výdaji je nutné respektovat jejich věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období. Podle § 5 odst. 4 zákona o dani z příjmů *se považují příjmy plynoucí poplatníkovi neúčtujícímu v soustavě podvojného účetnictví v době 15 dnů před začátkem nebo v době 15 dnů po skončení zdaňovacího období, za příjmy plynoucí ve zdaňovacím období ke kterému hospodářsky patří. Jedná-li se prokazatelně o příjmy, které hospodářsky patří jak do uplynulého zdaňovacího období, tak do následujícího zdaňovacího období, považují se za příjmy toho zdaňovacího období, ke kterému je poplatník přiřadí.* Z tohoto ustanovení vyplývá, že rozhodující pro zařazení příjmů do určitého zdaňovacího období je určení skutečnosti, ke kterému zdaňovacímu období daný příjem hospodářsky patří. Pokud jde o příjem, který hospodářsky patří jak do uplynulého zdaňovacího období, tak do následujícího zdaňovacího období, je v dispozici daňového subjektu, ke kterému zdaňovacímu období jej přiřadí. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalobkyně, že pro posouzení zařazení příjmů ke zdaňovacímu období, ke kterému hospodářsky patří, neobstojí úvaha spočívající pouze na formálně právních okolnostech. Podle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu *se bere při uplatňování daňových zákonů*

v daňovém řízení v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Právním úkonem přitom je projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) se projev vůle nevykládá jen podle jazykového vyjádření, ale také podle úmyslu jednajících. Ustanovení § 266 obchodního zákoníku určuje, že *projev vůle se vykládá podle úmyslu jednající osoby, jestliže tento úmysl byl straně, které je projev vůle určen, znám nebo jí musel být znám. Při výkladu vůle se vezme náležitý zřetel ke všem okolnostem souvisejícím s projevem vůle, včetně jednání o uzavření smlouvy a praxe, kterou strany mezi sebou zavedly, jakož i následného chování stran, pokud to připouští povaha věcí.*

V souzeném případě proto neplyne skutečný obsah právního úkonu pouze z kupní smlouvy z 27. 11. 1996, ale je třeba posuzovat především úmysl jednajících osob se zřetelem ke všem okolnostem. Z obsahu shora označené kupní smlouvy vyplývá, že strany chtěly tuto smlouvu realizovat do 31. 12. 1996, neboť v kupní smlouvě bylo dohodnuto předání do 31. 12. 1996. Žalobkyně však uvádí, že při jednání o uzavření smlouvy tímto pouze vyšla vstříc žádosti tamního Okresního úřadu v Nymburce tak, aby mohla být dodávka z jeho strany formálně uzavřena v rozpočtovém roce 1996. V ústním jednání ze dne 17. 12. 1997 pak konstatuje, že Okresní úřad v Nymburce fakticky nevyžadoval dodání veškerého zboží do konce roku 1996. S tím koresponduje i vyjádření svědka J. N., vedoucího oddělení hospodářské správy kanceláří, který vypověděl, že přípravu předmětné smlouvy zpracovával osobně a že základní podmínkou bylo vyčerpání určených finančních prostředků v roce 1996 z rozpočtu. Žalobkyně poté dodávala zboží kupujícímu postupně, k ukončení dodávky jejím úplným předáním došlo až 17. 1. 1997. Ve smlouvě byla ujednána i smluvní pokuta za opožděné dodání zboží, ovšem tato nebyla vymáhána. Svědek J. N. k tomu uvedl, že okresní úřad nepotřeboval toto zboží okamžitě, ale bylo s ním počítáno pro přestavbu. Zboží bylo na skladě ještě v květnu 1998. Dodání zbývajících zboží proto okresní úřad nevyžadoval do konce roku 1996, jelikož v daném období jej nepotřebovali a byly tu také problémy jeho skladováním. Se zřetelem k těmto okolnostem není zcela jasný skutečný obsah vůle jednajících stran, jelikož z následného chování stran spíše plyne, že jejich skutečný úmysl ohledně termínu dodání zboží nebyl shodný s jazykovým vyjádřením ve smlouvě. I kdyby však byl obsah vůle jednajících stran shodný s obsahem kupní smlouvy, žalobkyně by se tímto „pouze“ dostala do prodlení s plněním, ovšem tato skutečnost ještě by automaticky neznamenal, že daný příjem hospodářsky náleží pouze do daňově uznatelných příjmů zdaňovacího období roku 1996. V tomto případě je proto zásadní posoudit především to, zda daný příjem hospodářsky patří pouze do daňově uznatelných příjmů zdaňovacího období roku 1996, anebo do daňově uznatelných příjmů zdaňovacího období roku 1997, anebo do obou. Skutečnost, že peněžní prostředky byly připsány na účet žalobkyně dne 30. 12. 1996, není přitom rozhodná, jelikož podle citovaného ustanovení se příjmy poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví v době 15 dnů před začátkem nebo v době 15 dnů po skončení zdaňovacího období, ke kterému hospodářsky patří, považují za výdaje ve zdaňovacím období, se kterým hospodářsky souvisí. Ze spisového materiálu vyplynulo, že úhrada za zboží byla provedena dne 30. 12. 1996, ale do konce tohoto roku nedošlo k dodání zboží. Ke skutečné realizaci deklarovaného plnění došlo až v roce 1997. Z těchto skutečností nelze dovodit, že tento příjem spadá hospodářsky pouze do roku 1996, obzvláště se zřetelem k tomu, že zde není zcela jasný skutečný obsah projevu vůle jednajících stran. Lze proto uzavřít, že tento příjem ze dne 30. 12. 1996 hospodářsky spadá jak do daňově uznatelných příjmů v roce 1996, tak do daňově uznatelných příjmů v roce 1997.

V posuzovaném případě je proto podle § 5 odst. 4 zákona o dani z příjmů plně v dispozici žalobkyně, zda své příjmy zahrne do účetního období roku 1996, či do období následujícího. Pokud je žalobkyně zahrnula do příjmu roku 1997, měl toto přiřazení správní orgán respektovat, pochybil proto, pokud její příjem za dodávku židlí a kancelářského nábytku ve výši 727 150 Kč zahrnul do příjmů za zdaňovací období roku 1996.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že správní orgány nesprávně vyloučily její výdaje v částce 487 756 Kč, které měla žalobkyně vyplatit do rukou zaměstnanci podnikatele P. L. Š. za dodávku sta kusů váleňd.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením správních orgánů i krajského soudu, že žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla.

Žalobkyně tento obchodní případ doložila originály faktur v. s. 396196 a pokladním dokladem č. 47450 (216/6) vystavenými společností P.. Správce daně však v důkazním řízení zjistil rozpory a nesrovnalosti plynoucí z daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. Především jde o nesrovnalosti v ručně vedeném peněžním deníku r. 1996, a o to, že předmětné zboží nebylo daňovým subjektem inventarizováno, nebylo ani vedeno v evidenci zásob, kterou daňový subjekt vedl na počítači, ač podle nákupního dokladu mělo být dodavatelem vyskladněno a příjemci dopraveno automobilem L. na místo určení do skladu S. D., D.385, H. K..

Z těchto důvodů prověřoval správce daně uskutečnění deklarované dodávky váleňd u dodavatele Č. P.. Z předložené účetní evidence Č. P. bylo zjištěno, že v roce 1996 bylo pro odběratele S. Č. vystaveno celkem sedm faktur za prodané zboží. Vždy se jednalo, tak jako i v případě proforma faktury, o zboží dodávané ze závodu 300 Ch.. Prověřovaná proforma faktura a její stornofaktura se ale od těchto sedmi faktur i výše uvedené faktury vystavené v roce 1997 pod č. 397016 liší typem písma zapsaného psacím strojem a podpisem fakturanta (odpovědné osoby), a to i přesto, že měly být podle dokladů vystaveny na stejném pracovišti dodavatele a stejnou osobou. Zjištěné skutečnosti správce daně prověřil výslechem svědka Č. P., který byl proveden dne 24. 9. 1998. Výslechnutý svědek potvrdil, že jeho společností ani osobou zmocněnou k vystavování faktur nebyla předmětná proforma faktura vystavena. K vysvětlení existence proforma faktury svědek uvedl, že za razítko otištěné na dokladu odpovídá vedoucí provozu střediska pan Š..

Lze souhlasit s právním názorem žalobkyně, že není podstatné, jaké okolnosti existovaly na straně Č.P., a jaký byl způsob vedení jeho podniku, byl-li L. Š. jeho pracovníkem; nepochybně nelze žalobkyni ani vytýkat, jaké pohnutky vedly L. Š. k určitému zřejmě nestandardnímu jednání vůči jeho vlastnímu zaměstnavateli. Žalobkyně rovněž není povinna přezkoumávat překročení oprávnění svědka Š.. Tyto okolnosti samy o sobě ještě nedokazují, že L. Š. jako zaměstnanec nepřekročil svoje oprávnění a nevystavil proforma fakturu. Správce daně je však hodnotil v souvislosti s dalšími zjištěnými rozpory, především s odlišnými podpisy na proforma faktuře a ostatních fakturách podepsaných panem Š.. Jednání pana Š. vůči vlastnímu zaměstnavateli poté hodnotil jako skutečnost, která podporuje pochybnost o pravosti předložené proforma faktury. Závěru, že se jednalo o fiktivní obchod, podle žalovaného a krajského soudu nasvědčovaly i další skutečnosti, zejména tvrzení žalobkyně zaznamenané v protokolu ze dne 17. 12. 1997, podle kterého bylo fakturované

zboží umístěno ve zvláštním skladu dodavatele, i když z předložené skladové evidence Č. P. je nepochybné, že k 31. 12. 1996 bylo k dispozici pouze deset kusů váleňd.

Jednou ze základních zásad daňového řízení je podle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu soulad stavu skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že dané plnění bylo realizováno tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ním spojený byl skutečně vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V souzené věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní příčinou, proč uvedená a vyfakturovaná částka nemohla být považována za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, spočívala nikoliv v tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že danou částku vynaložila, ale především že neprokázala, že vyfakturovaná činnost byla vůbec realizována. Podle nákupního dokladu mělo být předmětné zboží dodatelem vyskladněno a příjemci dopraveno automobilem L. na místo určené do skladu S. D., D. 385, H. K.. Mezi účastníky však nebyla sporná skutečnost, že žalobkyně zboží nikdy fyzicky nepřevzala, plnění tedy nebylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno. V protokolu ze dne 17. 12. 1997 žalobkyně tvrdila, že fakturované zboží bylo umístěno ve zvláštním skladu dodavatele, tuto skutečnost však ničím nepodložila. Ze skladové evidence Č. P. naopak jasně vyplývá, že k 31. 12. 1996 bylo k dispozici pouze deset kusů váleňd, což vylučuje existenci sta kusů váleňd ve zvláštním skladu. Žalobkyně dále nikdy neuvedla na podporu svých tvrzení svůj podnikatelský záměr, neprokázala tedy, že vyfakturovaná částka je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný i krajský soud vybudoval svou úvahu o simulovaném právním úkonu na neúplném hodnocení důkazů. Má za to, že nebyly vzaty do úvahy především výpovědi L. Š. ze dne 22. 1. 1998 a 5. 6. 1998. Žalovaný se však těmito výpověďmi zabýval, řídil se přitom právním názorem Ústavního soudu a konstatoval, že údaje uvedené v protokolu ze dne 5. 6. 1999 sdělili svědci bez přítomnosti žalobkyně a jejího zástupce, tedy v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 daňového řádu, proto nemůže být v daňovém řízení uznán jako důkazní prostředek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Správce daně opakoval výslech svědků v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu dne 30. 3. 1999, vyslechl však pouze Č. P., neboť L. Š. dne 20. 3. 1999 zemřel. Vadu řízení nebylo proto možné již odstranit. Žalovaný dále uvedl, že přestože se předmětná svědecká výpověď nestala důkazním prostředkem, na jehož základě by bylo rozhodováno, citoval celý její obsah a provedl její hodnocení souvztažně k ostatním výsledkům a výpovědím pana P. a L. Š.. Svědek L. Š. výrazným způsobem změnil obsah své dříve uvedené výpovědi, tvrdil-li nejdříve, že faktura uhrazena nebyla, a potom o pět měsíců později tvrdil, že hned peníze přijal, ale nikomu je neodevzdal, protože účty byly zablokovány. Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že žalobkyně nebyla výsledku přítomna a nemohla klást otázky, které by mohly tyto rozporné výpovědi objasnit. Správce daně tak porušil zásadu „rovnosti zbraní“, tuto vadu řízení již nebylo možné odstranit, jelikož svědek zemřel. Tyto okolnosti však nic nemění na skutečnosti, že žalobkyně neprokázala, že vyfakturovaná činnost byla vůbec realizována, a dále že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z těchto důvodů krajský soud ani správní orgány nepochybily, pokud důvodně neuznaly uplatněný výdaj jako výdaj skutečně vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobkyně má za to, že jsou jí vytýkány poměry na straně jiného daňového subjektu. K tomu Nejvyšší správní soud již judikoval, že *důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém účetnictví*. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 (www.nssoud.cz) je však nepatřičný, neboť podle tohoto rozsudku daňový subjekt prokázal uskutečnění dodávky a o těchto skutečnostech také účtoval na základě řádných dokladů. Správce daně podle tohoto rozsudku nezákonně vytýkal daňovému subjektu poměry na straně jiného daňového subjektu, a to jeho dodavatele, bylo totiž zpochybněno, od koho, jakým způsobem a za jakou cenu tento dodavatel zboží nabyt. Daňovému subjektu nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. V souzeném případě však žalobkyni nejsou vytýkány poměry na straně jiného daňového subjektu, ale pouze prokázání uskutečnění jejího vlastního obchodního případu.

Žalobkyně soudu dále vytýká, že neaplikoval ustanovení § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, nalézajíc v tom stížní důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Tento právní důvod však žalobkyně neuplatnila v řízení před soudem, ač tak učinit mohla, Nejvyšší správní soud proto považuje danou námitku za nepřipustnou. *Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné* (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS).

VI.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato je částečně důvodná, a proto rozhodl, že se rozsudek krajského soudu zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

VII.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

VIII.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech 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.

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu