



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **AUTOPROCHOR, s. r. o.**, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, zastoupen JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 29 Ca 223/2006 – 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 29 Ca 223/2006 – 34, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 29 Ca 223/2006 – 34, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 30. 5. 2006, č. j. 8713/06/FŘ 120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 25. 7. 2002, č. j. 156764/02/303916/6705, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 470 890 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelný náklad nájemné podle smlouvy o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999, kterou uzavřel s pronajimatelem A.t.D.n., s. r. o. a odpisy osobního automobilu Opel Corsa. K tomu, aby tyto částky mohly být uznány jako daňově účinné, byl povinen stěžovatel v souladu s ustanoveními § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání a k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Podle krajského soudu ze správních spisů vyplývá, a tuto skutečnost ani stěžovatel nezpochybňuje, že firma A.t.D.n., s. r. o., s níž měla být uzavřena nájemní smlouva, popř. kupní smlouva, tyto smlouvy neuzavřela. Její jediný společník a jednatel

sdělil, že předloženou smlouvu vidí poprvé, neuzavřel ji a podpis na ní není jeho, automobily, které měly být předmětem pronájmu, nikdy neviděl, faktury nevystavil, žádné výdajové pokladní doklady nepodepisoval a žádnou hotovost od stěžovatele nikdy nepřevzal. Z uvedeného vyplývá, že doklady předložené stěžovatelem, a na nichž je uvedena firma A.t.D.n., s. r. o., nelze uznat jako důkazy, kterými by prokázal oprávněnost uplatněných nákladů v souvislosti s pronájmem nákladních automobilů a koupí automobilu Opel Corsa. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku stěžovatele, že se předloženými důkazy finanční ředitelství nezabývalo, když v odůvodnění svého rozhodnutí uvedlo, že účetní doklady předložené stěžovatelem nesplňují náležitost stanovenou v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a že tedy všechny důkazní prostředky, na kterých je uveden S. Jelen, nelze uznat za doklady splňující podmínku uvedenou v citovaném ustanovení. Obdobným způsobem pak finanční ředitelství posuzovalo platby leasingových splátek poukazovaných stěžovatelem leasingové společnosti za jiného leasingového nájemce. K platbám nájemného se rovněž vyjádřilo, když uvedlo, že platba neprokazuje uskutečnění smluvně dohodnuté činnosti a že ne každý uhrazený výdaj lze automaticky považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Krajský soud dále neakceptoval námitku stěžovatele, že je-li účetní doklad podepsán osobou, která jí ve skutečnosti není, jedná se o pouze formální nedostatek. Jako platný účetní doklad totiž nelze uznat takový, jímž je sice označen účastník účetního případu, ale ten se ho však prokazatelně neúčastnil. V takovém případě nelze hovořit o tom, že účetnictví stěžovatele bylo průkazné. K žalobní námitce stěžovatele týkající se aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků krajský soud uvedl, že finanční ředitelství hodnotilo postup stěžovatele podle citovaného ustanovení, neboť šlo o vytvoření stavu, který byl z formálně právního hlediska v souladu se zákonem, avšak ve skutečnosti šlo o neplatný právní úkon. Skutečný obsah právního úkonu (neplatného) byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něho. Finanční ředitelství v rozhodnutí zcela správně konstatovalo, že z daňového hlediska stačilo jednoznačně zjistit, že formálně právní stav neodpovídá skutečnosti, tj. že nájemní smlouva nebyla uzavřena jediným existujícím společníkem a jednatelem, jak bylo deklarováno a na účetních dokladech označeno. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že smlouva nebyla uzavřena, popř. faktura vydána, tím, kým bylo deklarováno. Krajský soud nedal za pravdu stěžovateli ani v tom, že pokud správce daně uznal ostatní náklady na autoprovoz (náklady na pohonné hmoty, opravy aut, mzdy řidičů, pojistné a ostatní související náklady), potvrdil tím de facto existenci nájemního vztahu. Uznáním nákladů na provoz vozidel však nemohlo dojít k uznání nájemního vztahu, neboť existence vozidel a jejich užití při podnikání nemá žádnou souvislost s existencí či neexistencí nájemního vztahu. Vozidla mohl stěžovatel stejně tak užívat na podkladě kupní smlouvy, smlouvy o půjčce apod. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud rovněž námitku, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi odvolacími důvody stěžovatele, jmenovitě s tím, že předmětná formální vada způsobuje ve smyslu ustanovení § 40a a § 49a o. z. pouze relativní neplatnost. Finanční ředitelství v rozhodnutí zcela precizně a jasně konstatovalo, že v daném případě jediný společník a jednatel firmy A.t.D.n., s. r. o. nájemní smlouvu neuzavřel. Za tohoto stavu nelze proto podle krajského soudu hovořit o tom, že rozhodnutí finančního ředitelství je nepřezkoumatelné, jak namítal stěžovatel. Předloženými doklady stěžovatel důkazní břemeno neunesl a žádné další doklady, jimiž by prokázal oprávněnost daňových nákladů, nepředložil.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve spojení s § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a 9 zákona o správě daní a poplatků, a to otázku průkaznosti vynaložených výdajů. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů stanoví tři podmínky pro uznání výdajů za daňové. Musí jít o výdaje, tyto musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jejich výše musí být poplatníkem prokázána. V daném případě není sporu o splnění prvních dvou podmínek, neboť jejich splnění ani správce daně ani krajský soud nezpochybnuje. Pokud jde o prokázání vynaložených nákladů, má stěžovatel za to, že podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti prokazovat nejen bezvadnými důkazními prostředky, ale jakýmkoliv jinými prostředky, jimiž lze tyto skutečnosti ověřit. Takovými prostředky pak bezesporu mohou být v daném případě nájemní smlouva a přijaté daňové doklady podepsané nepravým jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o., a to proto, že i když vykazují tuto formální vadu, jsou svým obsahem v naprosté shodě se všemi dalšími řádnými důkazními prostředky, jako jsou doložené platby nájemného hrazené stěžovatelem přímo na účet leasingových společností, rozborů hospodaření podle jednotlivých pronajatých aut, zaúčtování výnosů z provozu těchto aut, fyzické předvedení těchto aut pracovním správcem daně či prokázané, a správcem daně uznané, ostatní náklady na jejich provoz (náklady na pohonné hmoty, na opravy aut, mzdy řidičů, pojistné a další související s jejich provozem). Tyto další důkazní prostředky považuje stěžovatel za legitimní, jimiž lze jednoznačně ověřit tvrzené výdaje na nájemné aut, neboť nejsou poznamenány účastí nepravého jednatele A.t.D.n., s. r. o. a netrpí tak formální vadou vytýkanou nájemní smlouvě a přijatým daňovým dokladům, a to včetně úhrad nájemného na účet leasingových společností, neboť zde vystupuje na jedné straně stěžovatel poskytující platbu a na druhé straně leasingová společnost jako příjemce úhrad. Stěžovatel vyslovil nesouhlas s názorem krajského soudu, že tyto náklady neprokazují existenci nájemního vztahu. Předmětná auta totiž neměl stěžovatel účetně v majetku a neúčtoval ani o jejich odpisech, takže kupní smlouvou je pořídit nemohl. Neevidoval ani jiná vozidla, kterých by se předmětné úhrady leasingovým společností mohly týkat, proto se jednoznačně musely týkat předmětných aut. Pravidelné úhrady tak nemohou dokazovat nic jiného než úhrady nájemného. Stěžovatel má za to, že správce daně měl při zjišťování skutkového stavu a posuzování průkaznosti zpochybněných výdajů zhodnotit všechny předložené důkazy v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. při tvrzení formální vady nájemní smlouvy a přijatých daňových dokladů přihlédnout ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků k tomu, že jsou ve shodě s ostatními legitimními důkazními prostředky a společně s nimi prokazují tvrzený nájemní vztah. Místo toho se soustředil na podpis nájemní smlouvy a přijatých daňových dokladů nepravým jednatelem a z uvedeného důvodu postupně zavrhl všechny ostatní důkazy. Stěžovatel se nemůže smířit s tím, že jak finanční ředitelství, tak krajský soud jedné straně výslovně uznávají existenci a používání předmětných aut při jeho podnikání, a na druhé straně neuznávají řádné doklady o úhradách nájemného leasingovým společností podpořené rozborů hospodaření za jednotlivá auta. Stejně tak nezhodnotil krajský soud v souladu se zákonem právní otázku daňové průkaznosti dokladů podepsaných nepravým jednatelem společnosti A.t.D.n., s. r. o. s poukazem na rozpor s účetními předpisy. Přijaté daňové doklady svým

obsahem korespondují s obsahem ostatních předložených důkazních prostředků a stěžovatel trvá na tom, že i tyto měly být zhodnoceny v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, a ne pro jejich formální vadu vyřazeny. Stěžovatel je přesvědčen, že splnil i třetí podmínku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro uznání zpochybněných výdajů za daňové. Krajský soud i finanční ředitelství nesprávně vykládají smysl citovaného ustanovení, když podmiňují splnění této podmínky pouze existencí formálně bezvadného nájemního vztahu, ačkoliv toto ustanovení výslovně vyžaduje obecné prokázání těchto nákladů, což lze jednoznačně chápat v širším pojetí celého důkazního procesu, ve kterém stěžovatel jednoznačně obstál. K dalšímu prokazování správcem daně vyzván nebyl a má tedy za to, že unesl důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a naplnil tak všechny tři podmínky ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro zahrnutí předmětných výdajů do základu daně z příjmů. Krajský soud také nesprávně posoudil právní otázku i v případě výkladu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. O zakrývání (disimulaci) ve smyslu citovaného ustanovení může totiž jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí. Postupovat podle citovaného ustanovení však nelze pouze s odůvodněním, že předmětnou smlouvu či doklady nepodepsal ten, kdo je na nich deklarován, aniž by bylo uvedeno, jaký právní úkon stěžovatel předstíral a jaký právní úkon ve skutečnosti chtěl. Při aplikaci citovaného ustanovení pak stíhá důkazní břemeno správce daně, a ten měl proto přezkoumatelným způsobem uvést, čím se skutečný obsah právního úkonu lišil od jeho stavu formálně právního. Z popsanych důvodů také došlo k vadám řízení před správním orgánem, neboť při zjišťování skutkové podstaty byla porušena výše citovaná ustanovení, když všechny předložené důkazy nezhodnotilo finanční ředitelství ve vzájemné souvislosti, nepřihlédlo ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a neoprávněně aplikovalo ustanovení o zastření skutečného stavu stavem formálně právním. Dále stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že nedostatečně odůvodnil svůj závěr ve vztahu k žalobní námitce týkající se porušení ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím, které se nevypořádalo s odvolacím důvodem ohledně relativní neplatnosti nájemní smlouvy. Pokud krajský soud uvedl, že finanční ředitelství se ve svém rozhodnutí podrobně zdůvodnilo, proč předložené důkazy považuje za nevěrohodné a jasně konstatuje, že jediný společník a jednatel společnosti A.t.D.n., s. r. o. nájemní smlouvu neuzavřel, to podle stěžovatele neznamená, že se takto vypořádávalo s námitkou relativní neplatnosti nájemní smlouvy. Připomínka soudu, že finanční ředitelství postupovalo v souladu se závazným názorem zdejšího soudu je pro stěžovatele zcela nesrozumitelná, neboť není jasné, o jaký závazný názor soudu se jedná. Stěžovatel trvá na tom, že se finanční ředitelství s předmětnou námitkou v napadeném rozhodnutí nevypořádalo, neboť ve vyjádření k žalobě uvedlo, že problematiku neposuzovalo z hlediska soukromoprávních aspektů, neboť je to irelevantní, nadbytečné a matoucí. Krajský soud měl tedy napadené správní rozhodnutí pro vadu řízení zrušit jako nepřezkoumatelné a jeho odůvodnění v této věci je navíc z výše uvedených důvodů nesrozumitelné a nepřesvědčivé. Dále stěžovatel poukázal na vývoj právních názorů jak finančního ředitelství, tak krajského soudu ve věci platnosti napadené nájemní smlouvy, který rozhodně nebude pocit právní jistoty a důvěry v objektivní rozhodování. Proto se domnívá, že svým postupem krajský soud porušil ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a § 157 odst. 2 o. s. ř., neboť nevycházel při svém rozhodování důsledně ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování finančního ředitelství, a v odůvodnění svého rozsudku jasně neuvedl, jakými právními

úvahami se řídil, když učinil závěr o neplatnosti předmětných úkonů a opřel o něj potvrzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. S ohledem na argumentaci krajského soudu týkající se neplatnosti předmětných úkonů, stěžovatel namítal, že S. Jelen., který se při uzavření nájemní smlouvy vydával za jednatele firmy A.t.D.n., s. r. o. ho prokazatelně úmyslně uvedl v omyl, když jeho totožnost jako jednatele této firmy byla za účasti stěžovatele notářsky ověřena při převodu obchodního podílu dne 10. 9. 1999, čímž stěžovatel argumentoval již v odvolání a jako důkaz označil notářský zápis NZ 386/99. Stěžovatel tedy v právních vztazích s uvedenou firmou dostal zásadám opatrnosti, když následně jednal vždy jen s touto osobou, a měl proto oprávněně za to, že je k jednání za firmu A.t.D.n., s. r. o. zmocněna. Takto ověřená osoba pak byla také zapsána do obchodního rejstříku jako jednatel firmy A.t.D.n., s. r. o. a lze se tedy ve smyslu ust. § 27 o. z. dovolávat i důvěry v tento zápis. Stěžovatel je nadále přesvědčen o své argumentaci ve prospěch relativní neplatnosti předmětných právních úkonů ve smyslu § 49a o. z. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 826/2005 ve věci podvodného jednání jednoho z účastníků smlouvy při jejím podepsání a důvodu neplatnosti se pak může dovolávat jen sám podvedený účastník smlouvy. Stěžovatel k tomu uvedl, že on sám se neplatnosti smlouvy nedovolává a že nájemní smlouvy i přijaté daňové doklady jsou vzhledem k vážnosti jeho vůle při jejím uzavření platné a jsou tak i řádnými účetními doklady z pohledu zákona o účetnictví. Proto považuje závěr finančního ředitelství i krajského soudu o neplatnosti předmětných úkonů a z toho plynoucí jejich neprůkaznosti za nezákonný, přičemž výše uvedené argumenty vztahuje i na neuznání daňových nákladů ve formě odpisů osobního automobilu Opel Corsa. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na předložený spisový materiál, na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Zdůraznilo, že ve svém rozhodnutí se soustředilo na podstatné aspekty případu z hlediska daňového a vycházelo zejména z ustanovení § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a z ustanovení § 6 a § 11 zákona o účetnictví. Přezkoumalo, zda částku 1 612 800 Kč podle 72 faktur za pronájem nákladních automobilů zn. Avia přijatých od firmy A.t.D.n., s. r. o. lze uznat za daňově účinný náklad stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že stěžovatelem předložené doklady jsou nevěrohodné, neboť žádné doklady označené dodavatelem A.t.D.n., s. r. o. touto firmou vystaveny nebyly. Platby leasingových splátek jsou platbami za jiného leasingového nájemce (A.t.D.n., s. r. o.) poukazované leasingové společnosti, a nejsou tedy vůbec předmětem účetnictví stěžovatele (§ 2 a 3 zákona o účetnictví). Obdobným způsobem byly posouzeny výdajové pokladní doklady na finanční hotovost, jejichž příjemcem měla být firma A.t.D.n., s. r. o. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když uplatnil do daňově účinných nákladů platby za pronájem automobilů, které byly fakturovány na základě „smlouvy“, jež ve skutečnosti uzavřena nebyla a nikdy se ani nepokusil tento základní problém vysvětlit. Stěžovatel žádnými předloženými důkazními prostředky existenci nájemního vztahu a příslušných plateb neprokázal. Neprokázal, zda byla s někým předmětná smlouva o nájmu uzavřena a komu vlastně byly z tohoto titulu vypláceny hotovostní platby. Za unesení důkazního břemeno nelze považovat argumentaci stěžovatele, že nějaká neznámá osoba, která se vydávala za jednatele S. Jelena., mu

předmětné automobily pronajala a hotovostní platbu za pronájem v konkrétní výši přijala. Užívání nákladních automobilů pro podnikatelskou činnost, na což se jako na důkazní prostředek stěžovatel odvolával, nemohlo změnit výše uvedený závěr. Tedy i v případě, že stěžovatel používal předmětné automobily podle „smlouvy uzavřené s neznámou osobou“, které údajně byly zaplacený, zůstal v důkazní nouzi, neboť neměl žádný doklad od této osoby. I v případě vozidla Opel Corsa stěžovatel žádným důkazním prostředkem neprokázal, že bylo pořízeno úplatně a komu a kdy byla kupní cena uhrazena. Finanční ředitelství také poukázalo na to, že konečná kupní cena tohoto vozidla byla 1000 Kč a že veškeré úkony s jeho převodem provedl bývalý společník A.t.D.n., s. r. o. B. Ž.. Pokud tedy jde o výnosy a jiné daňové účinné náklady vztahující se k provozu autodopravy, doložil je stěžovatel věrohodnými prvotními doklady splňujícími podmínky stanovené v zákoně o účetnictví i v zákoně o daních z příjmů, a zpochybněny proto nebyly. Není v tom nic vnitřně rozporného. Provozování autodopravy totiž samo o sobě ono údajné hrazení nájemného neprokazuje. Z daňového hlediska bylo jednoznačné a dostatečné zjištění, že formálně-právní stav neodpovídal skutečnosti. Nájemní smlouva nebyla uzavřena jediným existujícím společníkem a jednatelem, jak v ní bylo deklarováno a na účetních dokladech označeno. Také v zákoně o účetnictví (§ 6 až 8) je zdůrazňována zásada materiální pravdy. Účetní doklady nestojí pouze na formálních náležitostech, ale prvotním požadavkem je, aby podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Je tedy evidentní, že v daném případě nešlo, jak stěžovatel stále opakuje, o nějakou formální účetní vadu, ale o vadu zcela zásadní. Pro správce daně i finanční ředitelství bylo rozhodující, že předmětný výdaj nebyl prokázán účetnictvím ani dalšími důkazními prostředky (náklady na autoprovoz, uzavření nájemní smlouvy a uhrazení nájmu) a finanční ředitelství je přesvědčeno, že to v odůvodnění svého rozhodnutí vyjádřilo a naplnilo i zásadu ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Tato zásada ovšem nemůže být vykládána v rozporu se sledovaným účelem a dováděna ad absurdum požadavkem zkoumat, prokazovat a uvádět, „jaký právní úkon, který ve skutečnosti chtěl, takto zastíral“ (nemůže umožňovat zneužívání práva). Ve většině případů totiž nejsou zastírány „jiné právní úkony“, ale to, že o „právní“ úkony vůbec nejde, jsou jenom předstírány a jde o protiprávní jednání, jehož cílem je navyšování nákladů pomocí fingovaných výdajových položek. Finanční ředitelství souhlasí se stěžovatelem, že „neplatnosti právního úkonu se lze domáhat toliko určovací žalobou“ a že k autoritativnímu určení, zda jde o neplatný právní úkon, orgány daňové správy oprávněny nejsou. To však v žádném případě neznamená, že se nelze s takovými právními úkony z hlediska daňového vypořádat přímou aplikací daňových a účetních předpisů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal i vady uvedené v odst. 3, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2000, v němž jako daňové účinné náklady uplatnil také částku 1 612 800 Kč na nájem nákladních automobilů, které dokládal fakturami vystavenými dodavatelem A.t.D.n., s. r. o. se sídlem v Liberci, Borový vrch 792, IČ 25308556 a smlouvou o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999. Dále uplatnil náklady v souvislosti s pořízením osobního automobilu zn. Opel Corsa, v částce 52 575 Kč. Pořízení automobilu doložil

fakturou č. 901465 ze dne 10. 11. 1999 vystavenou firmou A.t.D.n., s. r. o. Vzhledem k tomu, že správci daně při místním šetření dne 27. 9. 2001 vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění těchto výdajů, byl stěžovatel vyzván v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a podplatků k prokázání nákladů vynaložených na pronájem 7 nákladních automobilů Avia. Stěžovatel na základě této výzvy zaslal nájemní smlouvu, daňové doklady vystavené pronajimatelem, výpisy střediskových nákladů a výnosů, opis pohybu účtu 602 – tržby za celý rok 2000. Poté byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Během této kontroly bylo zjištěno, že daňový subjekt A.t.D.n., s. r. o. je po změně místní příslušnosti správce daně zcela nekontaktní, jeho jediný jednatel a společník Stanislav Jelen se v místě trvalého bydliště (sídlo firmy) nezdržuje a již od roku 1997 byl osobou celostátně hledanou Policí ČR pro páchání trestné činnosti hospodářského charakteru. Pochybnost správce daně o osobě vystavující účetní doklady se ještě zvýraznily vzhledem k tomu, že se zjevně lišily podpisy na fakturách označených A.t.D.n., s. r. o. v porovnání se skutečnými podpisy S. Jelena. na listinách daňového subjektu uložených na Finančním úřadě v Liberci. Správce daně vyzval stěžovatele k prokázání oprávněnosti uplatnění daňových nákladů a uskutečnění zdanitelných plnění uplatňovaných na základě dokladů od firmy A.t.D.n., s. r. o. a k odstranění nesprávností na předkládaných dokladech. Stěžovateli navrhl výslech jednatele S. Jelena. a sdělil správci daně, že vozidla firmy A.t.D.n., s. r. o. užívá, což doložil rozborem hospodaření střediska za období září až prosinec 1999. Jedná o pět vozidel od leasingové společnosti ČSOB leasing, a. s., pro která, jak následně vyplynulo, nebyl touto společností udělen souhlas k užívání předmětu leasingu a jedno vozidlo od leasingové společnosti CORFINA, a. s., ke kterému byl leasingovému nájemci (firma A.t.D.n., s. r. o.) udělen souhlas s užíváním třetí osobou (stěžovatelem). Podle výpovědí svědků mimo těchto vozidel stěžovatel užíval k podnikání ještě vlastní nákladní automobil zn. Avia, jiná vozidla propůjčovaná od jiných subjektů a další vozidla zn. Avia ve vlastnictví leasingových společností, u nichž však došlo ke změně leasingového nájemce AUTODANCO, s. r. o. ve prospěch stěžovatele. Jednatel stěžovatele D. Procházka. a zplnomocněný zástupce stěžovatele B. Ž. uvedli při ústním jednání, že stěžovatel byl zapsán do obchodního rejstříku dne 13. 3. 1999. Jednatel David Procházka. vypověděl, že firmu řídí pan Ž. z titulu funkce dispečera. Pokud se týká účetních záležitostí firmy, o ty se jednatel nestará, jakého obratu firma dosahuje neví a nemá přehled ani o dalších účetních záležitostech. Na otázku, zda uzavřel smlouvu o nájmu ze dne 12. 10. 1999, odpověděl, že neví. S vypracovanou smlouvou přišel pan Žákovský, jednatel ji podepsal současně s panem Jelenem někde v restauraci ve Zlíně. Od té doby pana Jelena již neviděl. Svědek Bohdan Žákovský vypověděl, že smlouva o nájmu věci byla připravena současně při převodu firmy. Byla podepsána panem Jelenem v Brně. Vozidla, která byla předmětem nájmu, S. Jelen fyzicky nepřebíral. Než došlo k přepisu a převodu firmy na pana Jelena, bylo s ním několikrát jednáno, byl seznámen s tím, že v AUTODANCO, s. r. o. jsou vozidla na leasing a byla mu nabídnuta varianta pronájmu těchto vozidel. Leasingové smlouvy k těmto vozům mu byly předány. Podle listinných důkazů byla na základě smlouvy o převodu obchodního podílu firmy AUTODANCO, s. r. o. uzavřené dne 10. 9. 1999 a usnesení valné hromady z téhož dne převedena na jediného jednatele a společníka Stanislava Jelena. Následně dne 12. 10. 1999 byl proveden zápis změny obchodního jména firmy na A.t.D.n., s. r. o. Před převodem byl jediným jednatelem a společníkem Bohdan Žákovský a firma rovněž provozovala nákladní přepravu, a to s využitím automobilů pořízených formou finančního pronájmu od leasingových společností ČSOB Leasing, a. s. a Corfina, a. s. Leasingové smlouvy za firmu AUTODANCO, s. r. o. uzavíral B.

Žákovský. U čtyřech automobilů došlo ke změně nájemce ve prospěch stěžovatele, u ostatních zůstal i po převodu nájemcem AUTODANCO, s. r. o. Majetkem, závazky a finančními prostředky, včetně osobního automobilu zn. Opel Corsa, však nadále disponoval B. Žákovský. K předání majetku a závazků novému jednateři S. Jelenovi nedošlo. Závazky firmy A.t.D.n., s. r. o. z titulu uzavřených leasingových smluv hradil za tuto firmu stěžovatel prostřednictvím svého zaměstnance B. Žákovského. Toto bylo prokázáno bankovními listy o průběžných vkladech v hotovosti na účty leasingových společností. Svědek B. Žákovský na otázky týkající se fakturace za nájem a hotovostních plateb S. Jeleny. uvedl, že „Faktury nosil pan Jelen.. Pan Jelen mi zatelefonoval, oznámil mi, kdy a kde bude, bylo to např. na čerpací stanici Aral v Uherském Hradišti, nebo ve Zlíně na hotelu Moskva, nebo mi je předal v Brně. Schůzky byly nepravidelné, protože měsíční fakturované částky byly shodné, pan Jelen dovezl někdy faktury zpětně a někdy i dopředu, stejně tak to probíhalo s podpisováním výdajových pokladních dokladů. Většinou se telefonicky kontaktoval on. Na úhradách faktur jsme se dohodli, že úhrady ze strany AUTOPROCHORU budou probíhat přímo na bankovní účet leasingové společnosti, z důvodu toho, aby nedošlo k prodávám v placení a předčasnému ukončení leasingu z důvodu neplacení.“ Na otázku, jaký byl důvod rozporu mezi obsahem dokladů zaučtovaných v účetnictví stěžovatele a dalších předložených písemností a reálnou situací, který svědčí o tom, že platby platil stěžovatel dvakrát, a to S. Jelenovi. a leasingové společnosti, svědek uvedl, že „Úhrady neprobíhaly dvakrát. Prováděly se úhrady do banky a pan Jelen. nám pak pouze podepisoval příjem hotovosti na našich výdajových pokladních dokladech. V hotovosti přebíral pouze rozdíl mezi částkou fakturovanou A.t.D.n. a částkou námi vloženou na účet leasingových společností v jednotlivých obdobích.“. V souvislosti s ukončením leasingové smlouvy č. 7/96/5367 ze dne 16. 10. 1996 firma CORFINA, a. s. jako vlastník automobilu zn. Opel Corsa zmocnila stěžovatele jako leasingového nájemce, aby na dopravním inspektorátu u tohoto automobilu zajistil odstranění záznamu o vlastníkovi. Na základě této plné moci B. Žákovský podal žádost o provedení změny vlastníka předmětného vozidla z důvodu ukončení leasingu na stěžovatele jako nového majitele. V průběhu daňové kontroly byl ve věznici Nové Sedlo v Lounech za účasti B. Žákovského vyslechnut svědek Stanislav Jelen, který nepotvrdil převod firmy na svoji osobu a odmítl jakoukoliv souvislost s činností firmy A.t.D.n., s. r. o. Uvedl, že mu byly asi v roce 1997 nebo 1998 zcizeny osobní doklady. Také B. Žákovský potvrdil, že svědek není osobou, se kterou byl v obchodně právním vztahu. Mimo jiné uvedl, že se s tímto člověkem vidí poprvé a nikdy mu nevyplácel žádné finanční hotovosti. Na základě výsledků daňové kontroly, které byly uvedeny ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 145754/02/303934/5599 byla platebním výměrem ze dne 25. 7. 2002, č. j. 156764/02/303916/6705, vyměřena stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 470 890 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které finanční ředitelství napadeným rozhodnutím zamítlo.

V daném případě není mezi účastníky řízení sporu ohledně skutkového stavu, který vyvolal u správce daně pochybnosti o věrohodnosti předkládaných faktur a nájemní smlouvy. Stěžovatel potvrdil, že Stanislav Jelen. není osobou, která se účastnila převodu firmy AUTODANCO, s. r. o., podepsala nájemní smlouvu, vystavila předložené faktury a přebírala hotovost od zaměstnance stěžovatele. Za tohoto skutkového stavu nebylo prokázáno, kým byly účetní doklady a smlouvy vlastně podepsány a komu na jejich základě byla předávána finanční hotovost. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy

vzhledem k těmto okolnostem účetní doklady nesplňují náležitosti stanovené v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, neboť za účastníka účetního případu je označena osoba sice existující, která ale prokazatelně tímto účastníkem nebyla. Pochybnosti správce daně o jejich věrohodnosti byly proto důvodné. Důkazními prostředky, kterými stěžovatel prokazoval realizaci hotovostních plateb, jimiž byly výdajové pokladní doklady a svědecké výpovědi Bohdana Žákovského, paní Ž., Davida Procházky a Stanislava Jeleny, nebylo prokázáno, že skutečně došlo k fyzickému předání hotovosti za automobil OPEL CORSA ve výši 140 200 Kč a částek, jež představovaly rozdíl mezi platbami leasingovým společností a smluvně stanovenou výší nájemného podle smlouvy s firmou A.t.D.n., s. r. o. Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, kde, kdy a jak předával údajnému S. Jelenovi. platby v hotovosti. Není proto důvodná námitka stěžovatele, že tyto doklady s „formální vadou“ nebyly řádně hodnoceny v souvislosti s ostatními důkazy.

Nejvyšší správní soud v souladu se svou konstantní judikaturou uvádí, že daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení prokázat, tedy má i břemeno důkazní. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již opakovaně potvrdil Ústavní soud (viz především nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co sám tvrdí. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, neplatí bez výjimky, protože podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Jak již uvedl Nejvyšší právní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (publikovaný na www.nssoud.cz) „Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o

hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. V případě účetních dokladů předložených správci daně došlo k identifikaci takových skutečností, jež zpochybnily jejich věrohodnost a průkaznost, neboť provedenými důkazy, zejména svědeckými výpověďmi, bylo prokázáno, že podpis na předložených dokladech není podpisem S. Jeleny, který byl jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o.

Spornou tak zůstává otázka, zda stěžovatel důkazní břemeno neunesl i v případě plateb splátek za nájem automobilů leasingovým společenstvem, tj., zda předložené důkazní prostředky (vkladové bankovní listky o hotovostech vkládaných na účty leasingových společností, jejichž věrohodnost správcem daně zpochybněna nebyla, a další okolnosti, které vyšly v průběhu daňové kontroly najevo), prokazují oprávněnost uplatnění nákladů ve výši částek uhrazených přímo na účty leasingových společností.

Finanční ředitelství v odůvodnění svého rozhodnutí uvedlo, že posoudilo veškeré doklady podepsané S. Jelenem jako jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o. jako doklady nesplňující náležitosti stanovené zákonem o účetnictví a že „obdobně posoudilo i platby leasingových splátek poukazované stěžovatelem leasingové společnosti za jiného leasingového nájemce“. Krajský soud se v podstatě s tímto závěrem finančního ředitelství ztotožnil. Přitom v průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že stěžovatel používal předmětné automobily ke svému podnikání, což správce daně nezpochybnil a uznal také všechny ostatní náklady související s provozováním těchto automobilů – pohonné hmoty, náklady na opravy, mzdy řidičů, pojistné a ostatní související náklady. Existenci příčinné souvislosti mezi dosaženým příjmem a provozem těchto automobilů nebyla zpochybněna. Leasingové společnosti platby za pronájem předmětných automobilů akceptovaly a vzhledem ke všem okolnostem, které vyšly najevo, by bez nich stěžovatel těžko dosáhl deklarovaných příjmů. Lze však souhlasit s krajským soudem, že platby leasingovým společenstvem nemohou samy o sobě doložit platnost smlouvy o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999. Z rozhodnutí finančního ředitelství, ani rozsudku krajského soudu však není jasné, jaká je souvislost mezi touto úvahou a skutečností, že tyto platby byly realizovány a leasingové společnosti je přijaly. Jen v důsledku toho, že stěžovatel poukazoval platby leasingovým společenstvem, mohl s automobily provozovat podnikatelskou činnost a dosáhnout finančním ředitelstvím nezpochybňovaný příjem. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, www.nssoud.cz, vyslovil, že „zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů ...“. Finanční ředitelství, i krajský soud, však platby leasingovým společenstvem a dosažení příjmů předmětnými automobily nezpochybňují, ale současně uvádějí, že na základě nevěrohodnosti dokladů vystavených firmou A.t.D.n., s. r. o. je nepovažují za náklad, u něhož by stěžovatel prokázal, že jej vynaložil na dosažení příjmu.

To, že správce daně tyto výdaje neuznal ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. zákona o daních z příjmů, neznamená, že se jimi nemůže zabývat jako výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 citovaného zákona. Z odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství není zřejmé, jaká byla jeho úvaha, když se zabývalo zpochybněnými důkazními prostředky (doklady označené firmou A.t.D.n, s. r. o., které jí nebyly vystaveny) ve vzájemné souvislosti s nezpochybněnými platbami leasingovým společností, a skutečností, že je dána věcná souvislost mezi poukazovanými platbami a dosaženým příjmem stěžovatele. Z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neseznatelnost úvah správního orgánu, které jej k vydání určitého rozhodnutí vedly, je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publ. pod č. 327/2004 Sb. Rozh. NSS). Rozhodnutí finančního ředitelství je proto zatíženo vadou řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost z důvodu vnitřního logického rozporu a nedostatku důvodů rozhodnutí, a krajský soud měl proto takové rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) zrušit. Akceptací tohoto postupu správního orgánu proto i rozsudek krajského soudu trpí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

Jako důvodnou posoudil Nejvyšší správní soud stížní námitku stěžovatele, že se finanční ředitelství nevypořádalo s jedním z odvolacích důvodů, v němž namítal, že smlouvu uzavřel v dobré víře a že se nedovolává její neplatnosti ve smyslu ust. § 49a o. z. a že soudy a správní orgány nemohou k takové neplatnosti z úřední povinnosti přihlížet. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí uvedlo tak, že „Vaše společnost neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, když uplatnila do daňově účinných nákladů pronájem automobilů, který byl fakturován na základě „Smlouvy“, která ve skutečnosti uzavřena nebyla a žádnými dalšími důkazními prostředky existenci nájemního vztahu dle „Smlouvy“ neprokázala“ a dále konstatovalo, že „Vaše společnost bez právního podkladu používala majetek cizí společnosti a předmětné daňové náklady uplatnila na základě „Smlouvy“, která nebyla ve skutečnosti uzavřena.“ Vzhledem k výše uvedenému není jasné, na základě jakých úvah finančního ředitelství krajský soud dospěl k závěru, že se vypořádalo s námitkou relativní neplatnosti smlouvy, a dokonce „precizně“, a proto jsou jeho úvahy ohledně absolutní či relativní neplatnosti nepřezkoumatelné. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ne každý uhrazený výdaj lze automaticky považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale stejně tak nelze automaticky jeho věrohodnost opřít pouze o právní hodnocení platnosti či nicotnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit všechny okolnosti daného případu. Pokud by při posuzování všech předložených důkazních prostředků ve vzájemné souvislosti vznikla správci daně pochybnost o oprávněnosti uplatněných nákladů, která by mohla být odstraněna pouze posouzením platnosti nájemní smlouvy, měl správce daně takový úkon zkoumat zejména z hlediska jeho platnosti ve smyslu § 38 a násl., resp. § 49a zákona o. z. (viz rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 826/2005), tudíž zjistit, zda o ní již pravomocně rozhodl soud, nebo si sám takovou otázku posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že vyslovení platnosti či neplatnosti právního úkonu správci daně nepřísluší, když neplatnosti právního úkonu se lze domáhat pouze určovací žalobou a právní výklad směřující k závěru o absolutní neplatnosti předmětných právních úkonů je tak ve vyjádření finančního ředitelství nejen opožděný, ale také neoprávněný. V této souvislosti je nutné poukázat na

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2004, č. j. 1 Afs 75/2004 – 67, v němž bylo vysloveno, že správce daně není oprávněn učinit si vlastní úsudek o platnosti právního úkonu jen tehdy, pokud o tom již obecný soud pravomocně rozhodl, jinak je to jeho oprávnění vyplývající z § 28 zákona o správě daní a poplatků.

V daném případě však podle názoru Nejvyššího správního soudu ke zpochybnění věrohodnosti dokladů prokazujících platby prováděné v hotovosti Bohdanem Žákovským údajnému S. Jelenovi došlo již na základě podstatných nedostatků účetních dokladů a svědeckých výpovědí v průběhu kontroly, a proto nutnost posouzení předběžné otázky ohledně platnosti smlouvy ani nevznikla, neboť v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu je předběžnou otázkou taková otázka, o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 5 Afs 82/2005 – 66, www.nssoud.cz). Případné právní posouzení smlouvy jako relativně neplatné samo o sobě neznamená, že v případě části plateb nájemného v hotovosti předávaných údajnému S. Jelenovi, by tím stěžovatel unesl důkazní břemeno. Správce daně je totiž povinen přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Vzhledem k ostatním důkazním prostředkům předložených stěžovatelem a svědeckým výpovědím, správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených účetních dokladů a po zhodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti zcela správně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že skutečně předmětné částky uhradil. Tento závěr ovšem nezhojí tu skutečnost, že se finanční ředitelství nezabývalo v rozhodnutí o odvolání jednou z námitek v něm uvedených.

Jako důvodnou posoudil Nejvyšší správní soud rovněž stížní námitku, že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků mělo finanční ředitelství přezkoumatelným způsobem uvést, čím konkrétně se skutečný obsah předmětného právního úkonu lišil od jeho stavu formálně právního a o jaký úkon se mělo jednat. Jak již uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, (publikovaný na www.nssoud.cz a pod č. 1301/2007 Sb. NSS) „I. O zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají jím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost, zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. II. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. III. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

V dané věci však finanční ředitelství neuvádí jako důvod pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků zjištění formálně právního úkonu, který by

zakrýval skutečný stav, a neuvádí, jaký je poměr mezi projevem a vůlí účastníků, jehož zkoumání je určující pro použití tohoto ustanovení. Rozhodnutí správního orgánu a krajského soudu je v této věci nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje dostatek skutkových důvodů ve vazbě na aplikované ustanovení. Finanční ředitelství pouze uvedlo, že důvodem aplikace citovaného ustanovení je nevěrohodnost účetních dokladů vystavených údajným jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o. Argumentace finančního ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti, že zásada daňového řízení stanovená v citovaném ustanovení nemůže být vykládána v rozporu se sledovaným účelem a dováděna ad absurdum požadavkem zkoumat, prokazovat a uvádět, jaký právní úkon, který ve skutečnosti chtěl, takto zastíral, je nesprávná. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení „Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel. Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“ Obdobně také v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS. Vzhledem k tomu, že krajský soud odůvodnění aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím akceptoval, je i jeho rozsudek zatížen vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu je zčásti nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, a proto jej v souladu s § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 31. března 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu