



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **TRIDO, s.r.o.**, se sídlem Na Brankách 3, Blansko, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Brně, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 78/2010 - 139, ve znění opravného usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2012, č. j. 30 Af 78/2010 - 153,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 78/2010 - 139, ve znění opravného usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2012, č. j. 30 Af 78/2010 - 153, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 30. 6. 2010, č. j. 9755/10 - 1200 - 701858, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 9756/10 - 1200 - 701858, ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10825/10 - 1300 - 703609 a ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10826/10 - 1300 - 703609.

[2.] Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2010, č. j. 9755/10-1200-701858, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Blansku (dále též „správce daně“) ze dne 4. 12. 2009, č. j. 79079/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 164 400 Kč, a současně byl stěžovatel vyrozuměn o povinnosti platit penále ve výši 32 880 Kč.

[3.] Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2010, č. j. 9756/10-1200-701858, žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 4. 12. 2009, č. j. 79077/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 118 560 Kč a současně byl stěžovatel vyrozuměn o povinnosti platit penále ve výši 23 712 Kč, tak, že daň byla snížena na částku 117 120 Kč a výše penále na částku 23 424 Kč.

[4.] Rozhodnutím ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10825/10-1300-703609, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79082/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006 ve výši 13 794 Kč. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl také odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79083/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006 ve výši 24 382 Kč a odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79084/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 ve výši 11 699 Kč.

[5.] Rozhodnutím ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10826/10-1300-703609, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79087/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 ve výši 9890 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1978 Kč. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl také odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79089/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2007 ve výši 37 620 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7524 Kč a odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79099/09/283911705262, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2007 ve výši 29 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 5904 Kč.

[6.] Výše uvedená rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobami, které jsou obsahově shodné. Stěžovatel v nich především rozporoval závěry správce daně a žalovaného, kterým byly z daňově účinných nákladů a z nároků na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatele vyloučeny faktury vystavené družstvem GO Stav. Krajský soud jednotlivé žaloby usnesením ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 78/2010 - 112, spojil ke společnému projednání. Po posouzení věci je neshledal důvodnými, a proto je podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[7.] Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek krajským soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle stěžovatele pochybil také tím, že se ve svém rozsudku nevypořádal řádně se všemi žalobními body.

[8.] Obecně stěžovatel v kasační stížnosti namítá porušení základních zásad daňového řízení, a to zásady zákonnosti, zásady ochrany zájmů státu a zásady volného hodnocení důkazů. Napadáno je i nesprávné a neúplné hodnocení důkazů a přílišný formalismus.

[9.] Konkrétně pak stěžovatel ve svém podání nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nosným důvodem pro zamítnutí odvolání bylo neunesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“). Stěžovatel uvádí, že družstvo GO Stav pro něj zabezpečovalo údržbářské práce, drobné stavební práce a obsluhu kotelny od roku 2003 až do března 2009, tedy i ve dnech 7., 8., 9., 13., 14., 15., 21. a 27. 1. 2009, kdy pracovníci správce daně fyzicky prováděli kontrolu přímo v sídle stěžovatele a na místě nevznikli žádné pochybnosti, zda se jedná o náklady související se zdanitelnými příjmy, ani ohledně osob, které tuto činnost vykonávají. Pouze bylo provedeno ústní upřesnění prací, které byly prováděny vzhledem k opakujícímu se znění faktur, které nepřesně postihovalo skutečně provedené práce. Pokud měl správce daně pochybnosti, jak ve vztahu k prováděným pracím, tak i k pracovníkům družstva GO Stav, mohl a měl provést výslech svědků na místě. Stěžovatel zdůrazňuje, že kdyby správce daně sdělil své pochybnosti v průběhu měsíce ledna, kdy mohli být na místě vyslechnuti pracovníci družstva GO Stav, nebyl by stěžovatel krácen na svém právu prokázat svá tvrzení důkazy, protože by pracovníci družstva GO Stav mohli být vyslechnuti jako svědci. Požadavek na prokázání, zda se jedná o výdaje související se zdanitelnými příjmy, správce daně vznesl písemně až po ukončení kontroly na místě a o jeho formálnosti svědčí skutečnost, že ve výzvě č. j. 7146/09/283932708742 je uvedeno: „Prokažte, a to i náhradním způsobem, že se v uvedeném případě nejednalo o pořízení hmotného majetku – stavbu nové výrobní haly...“ Teprve po získání informace ze strany Finančního úřadu v Ivančicích přistoupil Finanční úřad v Blansku ke zpochybnění nákladů jako celku s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal, že práce byly provedeny pracovníky družstva GO Stav.

[10.] Stěžovatel dále vyjadřuje svůj nesouhlas se závěrem krajského soudu, že odklad práva nahlížení do spisu nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V mezidobí totiž byl na základě projednání zprávy o kontrole dne 30. 3. 2012 s pracovníky družstva GO Stav ukončen smluvní vztah. Zamezením nahlížení do spisu bylo stěžovateli znemožněno zjištění pravého důvodu doměření daní a tedy i dohledání pracovníků družstva GO Stav a jejich předvedení jako svědků. Stěžovateli byl navíc předán pouze anonymizovaný dokument Policie ČR se ztotožněnými pracovníky, kteří pracovali pro stěžovatele pod družstvem GO Stav, a tím byla rovněž omezena možnost vyhledání těchto osob a jejich případné předvedení.

[11.] Stěžovatel taktéž namítá, že přestože *v řízení byly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že určité práce byly provedeny*, žalovaný veškerou fakturaci ze strany družstva GO Stav vyloučil. Uvedený postup žalovaného je dle stěžovatele v rozporu s nálezem Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Potřebné informace o rozsahu prací mohl žalovaný zjistit z deníku kotelny, který mu byl předložen a kde pracovníci družstva GO Stav zapisovali denně údaje o provozu kotelny. Stěžovatel na základě vedeného deníku kotelny jmenovitě uvedl, kdo a ve které dny za družstvo GO Stav pracoval. Jednalo se celkem o 9 osob. Ze správního spisu Policie ČR, Služby cizinecké policie, bylo patrné, že některé osoby byly s družstvem GO Stav ztotožněny do roku 2005 a později byly ztotožněny s jinými právníckými osobami. Krajský soud i žalovaný z této skutečnosti dovodili, že práce pro stěžovatele nemohly být družstvem GO Stav provedeny. Krajský soud ani žalovaný nepřipustil možnost, že tyto osoby mohly provádět práce na základě jiného vztahu k družstvu GO Stav, než je pracovní poměr, např. členství v družstvu nebo výpomoc. V průběhu dokazování byla žalovanému předložena jména a další informace, které byly v danou dobu k dispozici o pracovnících, kteří jménem družstva GO Stav pracovali v areálu. Většina z těchto pracovníků byla ztotožněna Policií ČR, dodatečně byly předloženy kopie pasů dvou pracovníků, kteří nebyli Policií ČR ztotožněni z důvodu neznalosti data jejich narození (na území ČR povolen pobyt více osobám se stejným jménem), a kteří se nadále pohybují na území ČR a mohou pracovat pod hlavičkou družstva GO Stav pro jiné odběratele.

[12.] V kasační stížnosti stěžovatel dále nesouhlasí s argumentací krajského soudu, který jako zásadní důkaz ke zpochybnění tvrzení stěžovatele považuje výsledky p. I. K. ve spojení se zjištěním Policie ČR, Služby cizinecké policie. Podle stěžovatele vyplývá rozpor a nevěrohodnost svědka z jeho výpovědi u Finančního úřadu Ivančice (protokol o ústním jednání ze dne 25. 2. 2008, č. j. 7924/08/294970/4188) a z výpovědi v průběhu daňové kontroly v nyní projednávané věci (protokol o ústním jednání ze dne 22. 6. 2009, č. j. 50577/09/283932708742). Stěžovatel namítá, že svědek shodně uvádí, že si nebyl vědom, že je předsedou představenstva družstva GO Stav, ačkoli o tom byl zcela prokazatelně informován dne 25. 2. 2008 správcem daně v Ivančicích. Dalším rozparem ve výpovědi p. K. je to, že při prvním výsledku tvrdil, že nezná předchozího předsedu družstva p. R. K., a při druhém výsledku, kdy byl upozorněn na existenci dokumentů uložených v rejstříku, přiznal, že jej zná. Závěr krajského soudu je podle stěžovatele v rozporu s judikaturou (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 73/2011), dle které neodstraněné rozpory a nejasnosti ve výpovědi by neměly být považovány za věrohodně vyvracející tvrzení daňového subjektu. Stěžovatel také upozorňuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci vedené pod sp. zn. 11 Tdo 454/2011 a zdůrazňuje, že žalovaný při hodnocení věrohodnosti výpovědi p. K. neaplikoval běžné požadavky jako v případě jiných podobných jednání fyzických osob jménem osob právníckých ve smyslu ustálené soudní praxe.

[13.] V kasační stížnosti stěžovatel také považoval za potřebné uvést na pravou míru argumentaci krajského soudu (bod 34), že „...*deklarovaný předseda představenstva právnícké osoby GO Stav družstvo nepotvrdil, že by tato právnícká osoba se žalobcem spolupracovala...*“ Stěžovatel si není vědom, že by p. K. toto neuvedl, protože by tím přiznal, že si je vědom své funkce předsedy družstva. Vždy pouze opakoval, „*že neví, že je předsedou družstva GO Stav*“. Naopak uvedl, že stěžovatele zná a že pro něj pracoval. Z tohoto tvrzení dle stěžovatele vyplývá, že byl seznámen s činností družstva GO Stav i s provozem jeho

pokračování

klientů, tedy i s provozem stěžovatele, pro jehož kotelnu měl povolení k obsluze až do roku 2007. Žalovaný podle stěžovatele dostatečně nezhodnotil zásadu materiální publicity svědčící ve prospěch stěžovatele. Dle rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 21 Cdo 265/2007 ze dne 13. 12. 2007 princip materiální publicity znamená, že údaje zapsané v obchodním rejstříku jsou právně účinné navenek.

[14.] S ohledem na vše výše uvedené stěžovatel dovozuje, že byl poškozen skutečností, že žalovaný zjistil, že vystavitel faktur družstvo GO Stav se dopustilo protiprávního jednání, o kterém stěžovatel nevěděl, přesto byl ze strany žalovaného postižen vyloučením nároku na odpočet DPH a vyloučením nákladů ze základu daně z příjmů právnických osob. Postup žalovaného je tak v přímém rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, který uvádí: *„Podle Soudního dvora je totiž na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů na DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, která se jich dopustila. Tyto orgány tedy nemohou přenášet odpočet z důvodu, že tyto úkoly nesplnily.“*

[15.] Krajský soud se podle stěžovatele také dostatečně nevěnoval odůvodnění svého rozsudku, když do svého rozhodnutí vložil odstavce č. 50 a 52 ze zcela jiného rozhodnutí, které věcně se žalobou nesouvisí.

[16.] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[17.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ohledně dodatečného vyměření daně z příjmu právnických osob uvádí, že u ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro zdaňovací období roku 2006 a 2007, jsou daňově uznatelnými takové náklady, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt, který musí prokázat, že skutečně došlo k provedení fakturovaných prací, za které byl daný náklad vynaložen, tzn., že musí prokázat, že fakturované práce uskutečnil i jím uvedený dodavatel, a rovněž, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že zcela konkrétní práce, a to pomocné stavební práce provedené na údržbě areálu v Blansku v konkrétních částkách byly skutečně provedeny družstvem GO Stav tak, jak deklarují předmětné dodavatelské faktury. *Skutečnost, že nějaké práce byly dle tvrzení stěžovatele v jeho areálu provedeny, sama o sobě nijak neprokazuje, že tyto byly provedeny deklarovaným dodavatelem družstvem GO Stav v rozsahu a částkách uvedených na dodavatelských fakturách.*

[18.] Ohledně dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty žalovaný uvádí, že z ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, vyplývá, že nárok na odpočet daně z přidané

hodnoty lze uplatňovat za současného splnění čtyř podmínek, a to za a) došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, b) plnění bylo použito plátcem při uskutečnění jeho ekonomické činnosti, c) dodavatel je plátcem DPH a d) tyto skutečnosti osvědčuje zaúčtovaný daňový doklad, který má předepsané náležitosti. Nesplnění byť jedné z uvedených podmínek znamená, že nárok na odpočet uplatnit nelze. Důkazní břemeno stěžovatele spočívalo v prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění dle dodavatelských faktur deklarovaným dodavatelem. Doklady, jimiž stěžovatel plnění prokazoval, nebyly podloženy skutečným provedením fakturovaných prací deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. vyplývající z § 31 odst. 9 ZSDP.

[19.] Ke stěžovatelem namítané formálnosti výzvy č. j. 7146/09283932708742 žalovaný argumentuje, že této námitce nelze přisvědčit, když citace výzvy je nepřesná a zavádějící. Stěžovatel opomněl, že správce daně požadoval prokázání, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., a současně požadoval prokázat, že se v uvedeném případě nejednalo o pořízení hmotného majetku – stavbu nové výrobní haly dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., případně o technické zhodnocení dle § 33 téhož zákona.

[20.] Ohledně nahlížení do spisu žalovaný uvádí, že bod 48 napadeného rozsudku se netýká posouzení předmětné věci krajským soudem, ale závěru Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se k problematice nahlížení do spisu vyjádřil pod bodem 51 až 55 odůvodnění napadeného rozsudku, kdy uzavřel, že procesní práva stěžovatele nebyla zkrácena a postup při nahlížení do spisu byl v souladu se zákonem.

[21.] Šetřením u cizinecké policie a na Úřadu práce Brno-venkov bylo zcela vyloučeno tvrzení stěžovatele, neboť žádná osoba shodného jména a příjmení uvedená stěžovatelem *nebyla pracovníkem družstva GO Stav* v roce 2006 a 2007.

[22.] Žalovaný ve svém podání dále vyjádřil názor, že stěžovatelem namítaná nevěrohodnost svědka K. a rozpor závěru krajského soudu s rozhodnutím ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 73/2001 neobstojí z důvodu odlišného skutkového stavu. Ve věci sp. zn. 2 Afs 73/2011 totiž svědek na straně jedné popřel pravost svého podpisu na smlouvách a fakturách a zaplacení sporných částek na účet společnosti, na straně druhé ale bylo zjištěno, že podpisy na přiznáních k DPH se shodují s jeho podpisy na smlouvách a fakturách, a že byl v uvedené době jediným oprávněným disponentem a sporné částky z účtu následně byly vybrány.

[23.] Stejně tak podle názoru žalovaného neobstojí stěžovatelem tvrzený rozpor s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11. Soudní dvůr zde totiž řešil předběžné otázky vycházející ze zcela odlišného skutkového stavu. Položené otázky se zakládaly na předpokladech, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno, jak vyplývá z příslušné faktury, daňový orgán tedy nezpochybnil, že došlo k uskutečnění hospodářské činnosti uvedené na faktuře.

[24.] Žalovaný se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který je zcela v souladu s procesněprávní a hmotněprávní daňovou úpravou a vychází z konstantní

pokračování

judikatury Nejvyššího správního soudu k problematice daňové účinnosti nákladů, nároků na odpočet daně a nahlížení do spisu. S ohledem na výše uvedené žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25.] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[26.] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[27.] Kasační stížnost soud je důvodná.

IV. A. Obsah daňových spisů

[28.] Z daňových spisů je zřejmé, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 24. 10. 2008 daňovou kontrolu, a to mimo jiné u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 a u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2006, leden až prosinec 2007 a leden 2008. Jednotlivá napadená rozhodnutí žalovaného spolu skutkově souvisejí, neboť se ve všech případech jedná o dodatečné vyměření daně na základě zjištění daňové kontroly zahájené výše uvedeného dne, a to u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 z důvodu vyloučení částek z daňově uznatelných nákladů uplatněných na základě daňových dokladů vystavených družstvem GO Stav se sídlem v Nové Vsi a u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, červenec a září 2006 a leden, duben a červenec 2007 z důvodu neuznání nároku na odpočet daně pro neprokázání přijetí zdanitelného plnění, a to pomocných stavebních prací na údržbě areálu v Blansku od stěžovatelem uvedeného dodavatele družstva GO Stav.

[29.] Po skutkové stránce správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že stěžovatel zahrnul do daňově účinných nákladů za rok 2006 částku 460 547 Kč na základě 12 faktur přijatých od družstva GO Stav a za rok 2007 částku 684 862 Kč na základě 12 faktur od téhož družstva. Vzhledem k charakteru a velkému rozsahu fakturovaných prací (pomocné stavební práce) účtovaných za jednotlivé měsíce a zahrnované do nákladů nepravidelně, vždy po několika fakturách v určitém krátkém období s časovou prodlevou v situaci, kdy u stěžovatele probíhala výstavba nové výrobní haly) mu vznikly pochybnosti o správnosti zahrnutí uvedených výdajů do daňově účinných nákladů. Stěžovatele proto výzvou ze dne 30. 1. 2009 vyzval k doložení ke kontrole dalších dokladů souvisejících s těmito účetními případy a prokázání, a to i náhradním způsobem, že se v daných případech jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatele dle § 24 odst. 1 zákona o

daních z příjmů za opravy a údržbu majetku stěžovatele a nejednalo se o práce spojené s pořízením hmotného majetku – stavby nové výrobní haly.

[30.] Na výzvu reagoval stěžovatel podáním ze dne 23. 2. 2009, ve kterém uvedl, že doplňkové činnosti (obsluha kotelny na dřevo, provádění nekvalifikovaných prací spojených s manipulací odpadových sekcí a drobné údržbářské práce) zajišťoval formou outsourcingu a dodavatelem těchto služeb bylo družstvo GO Stav. Stěžovatel uvedl, že *„hlavním předmětem fakturovaných prací bez ohledu na skutečnost, jaká je formulace na faktuře, je především obsluha kotelny, manipulace s odpadovými sekcemi a drobné údržbářské práce na nemovitostech.....společnost udržuje pozemky o rozloze cca 5 500m², na kterých je nutno posekat trávu, likvidovat plevel a odhrnovat sněh, přičemž žádný ze zaměstnanců společnosti TRIDO, s.r.o., Blansko, nemá uvedené činnosti v pracovní smlouvě.“* Podle protokolu o ústním jednání ze dne 26. 5. 2009 se správce daně dotázal stěžovatele, zda je schopen doložit další důkazní prostředky prokazující uskutečnění fakturovaných *„pomocných stavebních prací provedených na údržbě areálu“*.

[31.] Stěžovatel poté dne 8. 6. 2009 správci daně předložil *„orientační (neúplný) přehled prací, které pracovníci GO Stavu prováděli v letech 2006 až 2008 v areálu TRIDO“*, ve kterém podrobně uvedl, jaké konkrétní práce v jednotlivých měsících od ledna 2006 do prosince 2008 měly být prováděny. Současně předložil seznam pracovníků družstva GO Stav, kteří v jeho areálu v daném období pracovali, a který sestavil z různých záznamů (provozní deník kotelny, zápisy, poznámky, pokladní doklady, rekapitulace prací...). Mělo jít o pracovníky: R. K. (R.), A. P. (V.), J. P. (T.), M. K. (M.), M. A. (M.), I. K. (I.), D. K. (D.), V. H. (L.), V. H. (V.). K tomu dále uvedl, že podle aktuálních potřeb a rozsahu prací mu družstvo GO Stav vysílalo jednoho až tři pracovníky současně a na podkladě jednotlivých záznamů uvedl přibližné období práce těchto různých pracovníků v jeho areálu v období leden 2006 až prosinec 2006 podle jednotlivých měsíců. Dále stěžovatel předložil 11 tzv. čestných a svědeckých prohlášení svých zaměstnanců i obchodních partnerů, podle nichž v letech 2006 až 2008 pracovníci družstva GO Stav v jeho areálu měli provádět různé práce na jeho provozu a údržbě (např. úklid hal a dvora, manipulace s odpadem atd.). Dle čestného prohlášení M. M. měla jmenovaná v tomto období pracovníkům družstva GO Stav, s nimiž přicházela do přímého kontaktu, na základě pokynu technického ředitele také někdy vyplácet z pokladny zálohy na provedené práce, konečné faktury jim dle svého čestného prohlášení proplácela H. S. (účetní). Dále stěžovatel předložil provozní deník kotelny, který obsahuje provozní záznamy za dobu od 30. 12. 2005 do 16. 5. 2007.

[32.] Správce daně ve zprávě o kontrole osvědčil dále stěžovatelem předložené prohlášení Petra Pšenčíka, jednatele PKD s.r.o. Dačice, jako důkaz o tom, že předmětné fakturované práce nebyly provedeny na nové hale a nesouvisely s její výstavbou, neboť je prováděla jmenovaná společnost, která s pracovníky družstva GO Stav nespolupracovala. Dále správce daně dovodil, že stěžovatel neprokázal, že předmětné náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť svědek I. K., dle výpisu z obchodního rejstříku předseda družstva GO Stav, popřel veškerou podnikatelskou činnost jinak nekontaktního družstva GO Stav, když uvedl, že si není vědom, že by byl předsedou tohoto družstva a o tomto družstvu se dozvěděl až z jednání se správcem daně. Stěžovatel pak dle správce daně nepředložil a nenavrhl žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením, neuvedl ani nedoložil další skutečnosti týkající se daně

pokračování

fakturace (např. kolik pracovníků fakturované práce vykonávalo, jak byla vypočtena fakturovaná částka za různé činnosti jako topení a úklid sněhu a likvidace trávy a plevelů na pozemcích v závislosti na ročním období).

[33.] Na zprávu o daňové kontrole reagoval stěžovatel vyjádřením ze dne 28. 4. 2009, ve kterém zejména namítl, že svědek I. K. ve své výpovědi lhal, k tomu poukázal na skutečnost, že příslušné dokumenty týkající se jmenovaného svědka byly osvědčeny notářem, a dále uvedl, že družstvem GO Stav byly prováděny práce spočívající v obsluze kotelny (v letních měsících minimální rozsah prací pro jednoho pracovníka, v zimních obdobích pro dva pracovníky podle klimatických podmínek), manipulace s odpadovými sekcemi (vzhledem k velikosti sekcí a bezpečnosti práce je nutno počítat se dvěma pracovníky zároveň), úklid hal, úklid prostranství včetně zimního úklidu sněhu, čištění rýn, nátěr dřevěných a kovových konstrukcí, údržba oplocení a údržba trávy a likvidace plevelů.

[34.] Z daňových spisů dále vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly vyslechl p. I. K. a stěžovatel na podporu svých tvrzení také předložil k důkazu listiny ze Sbírký listin Krajského soudu v Brně ohledně družstva GO Stav a kopii osvědčení pro p. K. o způsobilosti topiče k obsluze nízkotlakých kotlů.

[35.] V průběhu daňové kontroly stěžovatel také navrhl, aby si správce daně vyžádal u dalších státních orgánů informace potřebné k ověření skutečnosti, že pracovníci provádějící práce na údržbě a správě majetku v areálu stěžovatele, byli skutečně legálními členy (zaměstnanci) družstva GO Stav, neboť uvedené informace nemá stěžovatel, dle jeho sdělení, možnost od příslušných státních orgánů získat. V návaznosti na tento návrh správce daně vyzval k součinnosti Úřad práce Brno-venkov jako místně příslušný úřad stěžovatele, aby správci daně poskytl informace o tom, zda družstvo GO Stav zaměstnávalo v roce 2006-2007 cizince, a aby správci daně sdělil, zda bylo v roce 2006-2007 vydáno cizincům, údajně pracujícím v areálu stěžovatele, povolení k zaměstnání na území ČR. Úřad práce ve své odpovědi uvedl, že dle jeho evidence družstvo GO Stav v roce 2006-2007 žádné cizince nezaměstnávalo.

[36.] Správce daně také u Policie ČR, Služby cizinecké policie, prověřoval, zda se v evidenci cizinecké policie nachází osoby uvedené v seznamu předloženém stěžovatelem, zda těmto osobám bylo uděleno povolení k dlouhodobému pobytu na území ČR za účelem zaměstnání pro období roku 2006 - 2008 a zda tyto osoby byly zaměstnány v družstvu GO Stav. Ze sdělení Policie ČR, Služby cizinecké policie, je zřejmé, že 14 osob bylo v roce 2004 evidováno jako zaměstnanci nebo členové družstva GO Stav, avšak již v roce 2005 u nich došlo ke změně zaměstnání. U dalších 7 osob bylo zjištěno, že pod uvedenými jmény je u služby cizinecké policie evidováno více osob, avšak žádná z nich nebyla vedena v družstvu GO Stav.

[37.] Další významná skutečnost vyplývá z odpovědi Finančního úřadu v Ivančicích, jako dožádaného správce daně, ze dne 24. 2. 2009, a to, že družstvo GO Stav nepodávalo za roky 2006 a 2007 daňová přiznání, a že ke dni 25. 9. 2007 byla této právnické osobě zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.

IV. B. Posouzení věci

[38.] Nejvyšší správní soud se jako první zabýval námitkou, že se krajský soud dostatečně nevěnoval odůvodnění svého rozsudku, když do svého rozhodnutí vložil odstavce č. 50 a 52 ze zcela jiného rozhodnutí, které věcně se žalobou nesouvisí. Uvedenou námitku stěžovatel výslovně nepodřadil pod konkrétní zákonný důvod podání kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Podle obsahu kasační argumentace se zřejmě jedná o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[39.] Nejvyšší správní soud z odůvodnění napadeného rozsudku zjistil, že stěžovatelem zmiňované odstavce č. 50 a 52 krajský soud do odůvodnění přezkoumávaného rozsudku nevložil z jiného rozhodnutí, ale zde uvedenou argumentací konkrétně reagoval na žalobní námitku stěžovatele uvedenou pod bodem VI. jeho žalob. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto z *tohoto důvodu* nebyla shledána důvodnou.

[40.] Kasační stížnost je však důvodná, neboť rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný z jiných důvodů.

[41.] V kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nosným důvodem pro zamítnutí jeho odvolání bylo neunesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, *stěžejní námitkou* uplatněnou jak v žalobě, tak i v kasační stížnosti je pak *námitka, že předmětné práce byly provedeny, stěžovatel na ně vynaložil náklady, přesto došlo k jejich neuznání*.

[42.] Nejvyšší správní soud v první řadě nijak nezpochybňuje oprávnění krajského soudu spojit věci v souladu s ust. § 39 s. ř. s. ke společnému projednání. Podle citovaného ustanovení může předseda senátu spojit ke společnému projednání žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, které spolu skutkově souvisejí.

[43.] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že bylo možné i v nyní projednávané věci spojit všechny žaloby podané stěžovatelem ve věci daně z příjmů i ve věci daně z přidané hodnoty.

[44.] Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, konstatoval: „Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na

pokračování

uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“

[45.] Postupoval-li v nyní projednávané věci krajský soud tak, že spojil veškeré žaloby stěžovatele bez ohledu na druh daně a rozhodl jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se krajský soud v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, zejména pak, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost takového rozsudku ve vztahu k dani z příjmů i k dani z přidané hodnoty. Tomuto požadavku krajský soud nedostál.

[46.] Žalobami napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto a předmětem soudního přezkumu byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007, dále pak daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006, červenec 2006, září 2006, leden 2007, duben 2007 a červenec 2007.

[47.] Krajský soud při formulaci zdůvodnění svého rozhodnutí především nevzal v potaz rozdíly mezi způsobem stanovení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, zejména ve vztahu k okruhu dokazovaných skutečností a na to navazujícímu vymezení důkazního břemene.

[48.] Krajský soud ve všech případech převzal závěry žalovaného učiněné s tím, že *stěžovatel neprokázal provedení konkrétně vymezených prací konkrétně vymezeným subjektem* (družstvem GO Stav). Krajský soud činí tyto závěry ohledně neprokázání výdajů stěžovatele neuznaných bez rozlišení, zda jde o daň z příjmů nebo o daň z přidané hodnoty, a to s poukazem na skutečnost, že stěžovatel sám tvrdí, že byly provedeny jiné práce (úklidové práce, udržování a vytápění areálu stěžovatele), než na které byly vystavovány faktury (pomocné stavební práce) a zároveň *stěžovatel neprokázal, že tyto práce byly prováděny právě družstvem GO Stav.*

K dani z příjmů právnických osob

[49.] Krajský soud v rámci své argumentace odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68) *vylučně ve vztahu k posouzení daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů* a otázky důkazního břemene, nebere však v potaz další rozhodnou judikaturu a z ní vyplývající právní závěry, které se této problematiky týkají.

[50.] Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; přístupné na <http://nalus.usoud.cz>). Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. *Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 56).

[51.] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku odkazuje v první řadě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, v němž bylo dovozeno, že „*prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Je proto zcela bez významu, namítá-li stěžovatel, že doklad byl vystaven existující firmou a má veškeré náležitosti.....Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.....Sporným není to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda to k jejich provedení stěžovatel vynaložil výdaj, který uplatnil na základě dokladu, kterým prokazoval k jeho uskutečnění. Protože bylo prokázáno, že tomu tak nebylo, z tohoto důvodu nebylo nutné zkoumat aktivity dalších, stěžovatelem uváděných jiných společností na žádném z dokladů ani v účetnictví stěžovatele neuvedených a plnění jejich daňových povinností.*“

[52.] Výše uvedený názor však byl následně překonán nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, podle kterého „*i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy). Z ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.*“

[53.] Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

pokračování

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

[54.] Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první citovaného zákona: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, příst. na www.nssoud.cz).

[55.] Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111). V projednávané věci se přitom v případě dodavatele (družstvo GO Stav) nejednalo o subjekt fiktivní (byť nekontaktní); společnost je zapsána v obchodním rejstříku.

[56.] Lze souhlasit s krajským soudem (bod 30 napadeného rozsudku), že stěžovatel splnil prvotní důkazní povinnost předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, důkazní břemeno se tak v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP přesunulo na správce daně.

[57.] Nelze bez výhrad ve vztahu k dani z příjmů souhlasit s krajským soudem v jeho závěru vysloveném v bodu 31 rozsudku, že „za této procesní situace bylo na žalobci, aby.....navrhl hodnověrné důkazy, že plnění bylo žalobcem poskytnuto osobě, která provedla deklarované činnosti, případně aby své tvrzení pozměnil.“

[58.] Krajský soud totiž zároveň uzavřel s odkazem na rozložení důkazního břemene, že samotná realizace sjednaných prací, ani formálně bezvadné doklady neprokazují, že realizované práce byly provedeny subjektem, který formálně bezvadné doklady vystavil (str. 10 rozsudku). K tomu krajský soud považoval za zásadní, že za důkaz provedení zcela

konkrétně vymezených prací konkrétně vymezeným subjektem nelze považovat pouze to, že určité práce byly provedeny (výsledek činnosti pracovníků ukrajinské národnosti). To dle krajského soudu platí zejména za situace, kdy stěžovatel sám tvrdí, že byly provedeny jiné práce, než na které byly vystavovány faktury a sám stěžovatel opakovaně tvrdí, že pracovníci ukrajinské národnosti prováděli v areálu stěžovatele úklidové práce, udržovali a vytápěli areál stěžovatele. Krajský soud pak dovodil, že úklidové práce ani vytápění areálu nelze považovat za „pomocné stavební práce“, proto bylo z obsahu správního spisu a z podání stěžovatele prokázáno, že sám stěžovatel vyvrací to, že *byly prováděny práce uvedené na fakturách a stěžovatel nebyl schopen ani poskytnout dostatek důkazů k tomu, že tyto práce byly prováděny družstvem GO Stav* (str. 9 rozsudku).

[59.] Krajský soud se však přes žalobní námitky dostatečně nezabýval tím, zda předmětné práce byly ve skutečnosti fakticky provedeny či nikoli, zda výdaje za ně byly či nebyly prokazatelně vynaloženy. Krajský soud v bodu 37 svého rozsudku zdůraznil, že „za podstatné opětovně považuje to, že není dostatečné, pokud daňový subjekt prokáže, že určité práce byly provedeny, za jejich provedení bylo zapláceno a že existuje subjekt, který je deklarován jako osoba, která provedla deklarované plnění.“

[60.] S ohledem na výše uvedené jsou však tyto závěry krajského soudu ve vztahu k dani z příjmů mylné, neboť vychází z nesprávného východiska, že daňový subjekt (stěžovatel) musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (tj. družstvo GO Stav) a současně musí jít výlučně o plnění na daňovém dokladu uvedené (tj. pomocné stavební práce).

[61.] Z již citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06, totiž plyne, že tomu tak být nemusí. V této souvislosti lze poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle kterého: „Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.“

[62.] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud a finanční orgány ani nepřipustily možnost, že osoby, které stěžovatel označil jako pracovníky družstva GO Stav, mohly předmětné práce provádět na základě jiného než zaměstnaneckého vztahu k družstvu GO Stav (např. členský vztah). Tuto námitku přitom vznesl stěžovatel již v čl. V. žaloby. S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal v bodu 46. rozsudku tak, že „lze dát žalobci za pravdu v námitce ověřování zaměstnanců dodavatele, že není povinen ověřovat, zda pracující dělníci jsou legálními členy družstva nebo jsou to třetí osoby, případně zda jsou to zaměstnanci družstva. To však nezabavuje žalobce povinnosti unést důkazní břemeno k tvrzení, že konkrétní provedené práce byly provedeny konkrétní osobou, které byly tyto práce zapláceny, případně která vystavila daňový doklad, který je předkládán správci daně jako důkaz k unesení důkazního břemene.“ Krajský soud, který vycházel z nesprávného právního východiska, se ani v tomto případě tedy nezabýval otázkou, zda uvedené práce byly skutečně

pokračování

provedeny a stěžovatelem zaplacený, ale ve skutečnosti pouze tím, zda stěžovatel prokázal, že dané práce provedlo družstvo GO stav, čímž zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[63.] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá chybné hodnocení výpovědi svědka I. K. krajským soudem, který ji považuje za zásadní, zejména ve spojení se zjištěními Policie ČR, Služby cizinecké policie, podle které osoby ztotožněné s družstvem GO Stav (s výjimkou osoby „I. D.“) byly s touto osobou ztotožněny jen do roku 2005, kdy byl buď jejich pobyt na území ČR ukončen, popř. byly ztotožňovány s jinými právníckými osobami (družstvo Zerus, družstvo Epima) a osoby, které dále identifikoval stěžovatel jako osoby vykonávající práce jménem družstva GO Stav, nebyla pro absenci jejich data narození Policie ČR schopna ustanovit.

[64.] Stěžovatel k tomu v žalobě i kasační stížnosti namítá, že I. K. je v obchodním rejstříku zapsán jako předseda družstva GO Stav. Stěžovatel pak s ohledem na jeho postavení v tomto družstvu a odpovědnost z něj vyplývající namítá nevěrohodnost a účelovost jeho výpovědi a v žalobě odkázal také na to, že příslušné listiny družstva byly osvědčeny notářem.

[65.] Krajský soud se sice (jinak správně) věnuje rozdílu mezi listinou vyhotovenou ve formě notářského zápisu a ověřením pravosti popisu, ale nijak se již nezabývá namítaným rozporem mezi výpovědí svědka K., že „nevěděl, že družstvo GO Stav existuje, nevěděl, že je jeho předsedou, nevěděl, co podepisuje“ a obsahem předmětných listin, nijak však nehodnotí výpověď tohoto svědka s ohledem na stěžovatelem výslovně namítanou otázku zápisu této osoby v obchodním rejstříku jako předsedy družstva GO Stav, a s tím spojenými účinky materiální publicity zapsaných skutečností v obchodním rejstříku (princip dobré víry v zapsané skutečnosti) vyjádřeným v § 29 odst. 1 tehdy platného obchodního zákoníku. Jestliže se namítanou účelovostí výpovědi tohoto svědka krajský soud nezabýval ze všech důvodů namítaných stěžovatelem v žalobě, nemůže ani obstát jeho obecný odkaz na výsledky šetření Policie ČR, Služby cizinecké policie, a jeho rozhodnutí je i v tomto směru nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

K dani z přidané hodnoty

[66.] Posouzením věci z hlediska kritérií stanovení daně z přidané hodnoty se pak krajský soud v napadeném rozhodnutí nezabýval vůbec, neboť se omezil jen na konstatování, že na projednávanou věc se nevztahuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 92/2009 a rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-409/04 Teleos, které se souzené věci netýkají. V projednávané věci totiž bylo dle krajského soudu pouze odloženo trestní stíhání jednatele stěžovatele pro trestný čin krácení daně, což neznamená, že by snad na stěžovatele byla přenesena daňová povinnost v důsledku trestné činnosti jiné osoby, což žalobce ani neprokázal. V této části je rozsudek krajského soudu zcela nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, z jeho odůvodnění ve vztahu k dani z přidané hodnoty není zejména zřejmé, z jakých právních závěrů krajský soud vycházel, o jaká zákonná ustanovení své závěry opřel a jaké byly jeho úvahy o (ne)oprávněnosti nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období.

[67.] Za situace, kdy krajský soud v případě rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob vycházel z nesprávných právních východisek a v případě rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty své rozhodnutí neodůvodnil vůbec, nelze přezkoumat ani správnost jeho závěrů ve vztahu k námitce stěžovatele o pochybení finančních orgánů v souvislosti s jeho nahlížením do spisu, zejména otázku, zda v důsledku jejich postupu mohlo dojít k takovému zkrácení procesních práv stěžovatele, které by mělo za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[68.] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nedostatek důvodů pak neshledává v dílčích nedostatecích odůvodnění napadeného soudního rozhodnutí, ale v nedostatku důvodů skutkových i právních. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou dle konstantní judikatury zdejšího soudu takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, oba dostupné na www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu nadto trpí v některých částech odůvodnění vnitřním rozporem, zejména tam, kde krajský soud poukazuje na povinnost respektovat skutečný stav, přitom však sám ve skutečnosti upřednostňuje stav formálně právní, tj. shodně s žalovaným vychází pouze z údajů v účetních dokladech o deklarované osobě dodavatele a deklarovaných pracích, což však má různý význam v případě daně z příjmů a v případě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[69.] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán výše uvedeným právním názorem. V novém řízení rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. března 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu