ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **KAISER, s.r.o.,** se sídlem Nádražní 753, Rožmitál pod Třemšínem, zastoupený JUDr. Dagmar Říhovou, advokátkou se sídlem ul. 28. října 184, Příbram VII, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Praze), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 18/2010 - 74, ve znění opravného usnesení Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2013, č. j. 8 Af 18/2010 - 86,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Dagmar Říhové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Tímto rozsudkem městský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „původní žalovaný“) ze dne 5. 8. 2009, č. j.: 3570/09 – 1200 – 203903, a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 8. 2009 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2008, č. j. 76809/08/063912/4270, kterým byla žalobci za

zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 720 240 Kč a vyčísleno penále 144 048 Kč.

Městský soud v napadeném rozsudku k žalobním námitkám dovodil, že daňová kontrola u žalobce byla provedena zákonným způsobem, přičemž závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byly překonány stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou přístupná na http://nalus.usoud.cz), podle kterého oprávnění provést daňovou kontrolu dává správci daně pravomoc zahájit ji u jakéhokoli subjektu, a to i bez konkrétního podezření na to, že daňový subjekt neplní své daňové povinnosti, tedy čistě jen za účelem ověření správnosti údajů, které ohledně svých daňových povinností konkrétní daňový subjekt prezentuje. Postup správce daně byl v souladu s tímto názorem, neboť žalobce byl vyrozuměn o provedení daňové kontroly a o tom, jakých daní se bude týkat a za jaké období. K napadenému rozhodnutí původního žalovaného krajský soud uvedl, že by argumentačně spíše vyhovovalo rozhodování o doměření daně z přidané hodnoty. Ve věci však bylo rozhodováno o dani z příjmů právnických osob, která je koncipována zcela jinak než daň z přidané hodnoty. Skutečnosti relevantní z hlediska daně z přidané hodnoty tedy nejsou dostatečné z hlediska daně z příjmů. Závěry původního žalovaného proto nemohou obstát co do své úplnosti a srozumitelnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob. Městský soud poukázal na to, že pokud jde o účetní doklady vystavené společností ESKADA CZ v. o. s., původní žalovaný konstatoval, že je pochybné, zda předmětné plnění bylo žalobci poskytnuto touto společností, avšak již nevysvětlil, proč by tato skutečnost měla být významná z hlediska daně z příjmů právnických osob, jestliže současně připustil, že žalobci deklarované plnění (výrobky) bylo dodáno a žalobce za tato plnění platil. Městský soud zdůraznil, že pokud by chtěl původní žalovaný zpochybnit účetní doklady, na jejichž základě žalobce své výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro dané zdaňovací období (dále též jen „ZDP“), uplatnil, musel by zpochybnit dodání předmětného zboží (výrobků) a zejména by musel zpochybnit skutečnost, že za tyto dodávky žalobce zaplatil. Takové závěry však napadené rozhodnutí neobsahuje, proto je rozhodnutí původního žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a je nutné je zrušit. Městský soud dále uvedl, že v dalším řízení se bude stěžovatel zabývat věcí tak, aby bylo zřejmé, proč skutečnosti, které byly zjištěny v daňovém řízení, znamenají, že žalobci nelze uznat výdaje, které uplatňoval jako náklady podle § 24 odst. 1 ZDP.

II. Kasační stížnost

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek městským soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel namítal, že rozsudek městského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, co je podstatné pro uznání daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané

poplatníkem. Současně je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť v něm městský soud konkrétně neuvádí, v čem je daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a daň z příjmů „*koncipována zcela jinak*“ a proč (ve srovnání s DPH) není u daně z příjmů podstatné, zda deklarovaní dodavatelé za deklarovanou cenu dle předložených dodavatelských faktur plnění fakticky uskutečnili.

Stěžovatel nejprve zrekapituloval průběh dosavadního řízení, přičemž poukázal na skutečnost, že žalobce se původně jednou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 8. 2009 vedených pod č. j. 3568/09 – 1200 – 203903 a č. j. 3570 /09 – 1200 – 203903, tj. rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům správce daně, kterými byla doměřena *daň z příjmů právnických osob* za zdaňovací období let 2005 a 2006. V podané žalobě žalobce dále současně navrhoval zrušení rozhodnutí původního žalovaného ze dne 6. 8. 2009 vedených pod blíže specifikovanými jednacími čísly, tj. rozhodnutí o odvolání žalobce proti platebním výměrům správce daně, kterými byla žalobci doměřena *daň z přidané hodnoty* za zdaňovací období říjen 2005, listopad 2005, prosinec 2005, únor 2006, březen 2006, duben 2006, květen 2006, červen 2006, červenec 2006, srpen 2006, září 2006, říjen 2006, listopad 2006 a prosinec 2006. Žalobou byla tedy napadena všechna uvedená rozhodnutí najednou, uvádí se v nich rovněž stejné žalobní důvody, a to pro oba druhy daní i pro různá zdaňovací období. Tato skutečnost ovšem neznamená, že stěžovatel v daňovém řízení jednotlivé druhy daní nerozlišoval a nepostupoval vždy podle právních předpisů.

Stěžovatel namítl, že podle jeho názoru mohlo alespoň podle druhu daní dojít ke společnému projednání věcí. Městský soud však podle § 39 odst. 2 s. ř. s. některá napadená rozhodnutí vyloučil k samostatnému projednání podle zdaňovacích období a rozhodl čtyřmi rozsudky ve věcech vedených u městského soudu pod spisovými značkami 8 Ca 275/2009, 8 Af 18/2010, 8 Af 19/2010 a 8 Af 20/2010, když zamítl žaloby ve věcech týkajících se daně z přidané hodnoty a naopak rozhodnutí původního žalovaného ve věcech, které se týkaly daně z příjmů právnických osob, zrušil a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

V nyní projednávané věci se stěžovatel domnívá, že městský soud srozumitelně nevysvětlil, proč ohledně daně z přidané hodnoty a daně z příjmů rozhodl naprosto rozdílným způsobem. Stěžovatel má za to, že odůvodnění rozsudku městského soudu obsahuje jen zcela povrchní a obecné zdůvodnění, neboť městský soud pouze uvádí, že argumentace v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele „*by byla náležitá, pokud by se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty*“. Městský soud náležitě nevysvětlil, v čem je podle jeho názoru daň z přidané hodnoty „*koncipována zcela jinak, než daň z příjmů*“ a jaké skutečnosti relevantní z hlediska daně z přidané hodnoty „*nemusí být podstatné pro daň z příjmů právnických osob*“. Rozsudek městského soudu je tedy nesrozumitelný.

Stěžovatel rovněž namítl, že městský soud se s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí náležitě neseznámil a přiložený spisový materiál řádně neprostudoval, neboť městský soud dospěl k závěru, že pokud by stěžovatel (resp. původní žalovaný) chtěl zpochybnit účetní doklady, jimiž žalobce své výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP uplatnil, musel by „*zpochybnit dodání předmětného zboží, resp. služeb*“ a zejména by musel „*zpochybnit skutečnost, že za tyto dodávky žalobce zaplatil*“. Z odůvodnění rozhodnutí původního žalovaného však jednoznačně plyne, z jakého důvodu zde konkretizované pochybnosti o tom, že „*předmětné plnění žalobci bylo poskytnuto touto společností*“, zároveň logicky činí nevěrohodným dodání předmětného zboží v deklarovaném rozsahu a jeho

zaplacení v tvrzené výši, což je základní podmínka stanovená § 24 odst. 1 ZDP (výdaje, resp. náklady, se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem).

S odkazem na podrobnou rekapitulaci napadeného rozhodnutí původního žalovaného stěžovatel zdůraznil, že žalobce předmětné náklady jednoznačně neprokázal, neboť žalobcem předložené formálně bezvadné doklady se během daňového řízení staly naprosto nedůvěryhodnými. Lze předpokládat, že žalobcem realizované „obchody" byly záměrně netransparentní, a to včetně netransparentních plateb v hotovosti nekompetentním osobám (např. v Praze v restauračním zařízení nebo na bankovní účet, jehož majitelem dotyčná společnost nebyla). Není přitom v pravomoci, resp. posláním, správce daně zjišťovat, o jaké základní „nezákonné jednání třetích osob" šlo (nabízejí se třeba dodávky z krádeží dřeva, a to i vzhledem k obrovskému rozsahu, k jakému k nim v lesích ČR docházelo a dochází). V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 – 133, a v něm citované rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63 a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73. V uvedeném rozsudku ze dne 24. 11. 2010 byla dle stěžovatele řešena obdobná námitka, když se stěžovatel domníval, že *„krajský soud měl napadená rozhodnutí zrušit, neboť finanční orgány potvrdily, že předmětné práce byly skutečně provedeny, avšak nebylo prokázáno, že tyto práce provedly subjekty, které jejich provedení vyúčtovaly"*.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, neboť dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2006 s vyčíslením penále žalobci bylo provedeno s odůvodněním, že žalobce údajně neprokázal oprávněnost zahrnutí faktur vydaných společností ESKADA CZ v. o. s. do základu daně z příjmů právnických osob za rok 2006. Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že ani správce daně existenci dodávek zboží, které byly uplatněny v rámci výdajů žalobce, při určení stanovení základu daně v projednávané věci nijak nezpochybňoval. Správce daně tedy k otázce uskutečnění předmětných obchodů nevedl jakékoli šetření a dokazování, naopak sám připustil, že k dodávkám zboží došlo. Nebylo ani prokázáno, že by v případě předmětných dodávek zboží mělo jít o neuskutečněné obchody. Žalobce proto po právu uplatnil náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a nebylo jakéhokoli skutkového či právního důvodu, z něhož by bylo možné dovodit, že původní daň z příjmů právnických osob za rok 2006 byla žalobci vyměřena nesprávně. Nebylo a není ani důvodu pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2006, natož jakéhokoli penále.

Podle názoru žalobce bylo napadené rozhodnutí původního žalovaného třeba zrušit i z procesních důvodů, neboť daňová kontrola předcházející dodatečnému vyměření daňové povinnosti proběhla nezákonným způsobem, který není slučitelný s právy předvídanými ústavním pořádkem České republiky. Žalobci totiž nebyly v době zahájení daňové kontroly sděleny jakékoli pochybnosti ohledně správnosti stanoveného základu daně nebo vyměřené daně samotné, věc samotnou ohledně důvodů daňové kontroly se žalobcem nikdo neprojednal a správce daně žalobce prakticky o ničem neinformoval.

Konstantní judikatura přitom opakovaně konstatuje, že finanční kontrola musí být vedena přiměřeným způsobem, aby byla v souladu se samotnými základními právy a svobodami jednotlivce, které jsou zakotveny v ústavním pořádku České republiky, zejména v Listině základních práv a svobod. Žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 18. 11. 2007, sp. zn. I. ÚS 1835/07, které podle něj nelze pokládat za překonané. Toto rozhodnutí není podle stěžovatele ani v rozporu se stanoviskem pléna Ústavního soudu ČR sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, které pouze de facto potvrzuje, že v případě daňové kontroly musí být postupováno v souladu se zásadou proporcionality.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud 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 jedná za něj zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté, co Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku by musel nutně vést bez dalšího k jeho zrušení a vrácení věci zpět městskému soudu.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikráte. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny;*“ obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ (dále též viz např. rozsudek ze dne

1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326 etc.).

Námitkám stěžovatele, že z napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu městský soud rozhodl rozdílně ve věcech daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, přisvědčit nelze. Z rozsudku městského soudu plyne, že městský soud dospěl k závěru, že v případě daně z přidané hodnoty musí žalobce jako daňový subjekt vždy prokázat, že mu zboží (příp. služby) byly dodány od konkrétního dodavatele, zatímco z hlediska uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP tato skutečnost nemusí být vždy významná za situace, byla-li prokázána dodávka zboží či služeb, za kterou daňový subjekt (žalobce) zaplatil, tj. vynaložil na ně náklady. V uvedeném také městský soud zjevně spatřuje rozdíl mezi koncepcemi daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob. Podle městského soudu pak původní žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neosvětlil, z jakého důvodu právě v projednávané věci považuje pro uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP za podstatné, aby žalobce prokázal existenci konkrétního dodavatele za situace, kdy mezi stranami není sporné, že zboží (příp. služby) bylo dodáno a žalobcem uhrazeno. Rozsudek městského soudu tedy Nejvyšší správní soud ve vztahu k tomuto důvodu považuje za přezkoumatelný, byť městský soud mohl blíže své závěry rozvést zejména ve vztahu k rozsahu dokazovaných skutečností z hlediska výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a jeho důvodům.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval správností závěrů městského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí původního žalovaného. Z tohoto rozhodnutí a obsahu správního spisu plyne následující.

K nákladům fakturovaným žalobci společností ESKADA CZ v. o. s. ve výši 3 001 405 Kč, které byly správcem daně vyloučeny z daňově účinných nákladů, za výrobu paletových přířezů původní žalovaný uvedl, že v daňovém řízení nebylo zjišťováno, které konkrétní výrobky byly vyrobeny, ale zda řezivo bylo dodáno právě fakturující společností ESKADA CZ v. o. s., jelikož je nepochybné, že v rámci provozování své podnikatelské činnosti žalobce materiál (paletové přířezy, palety) potřeboval, nějak si jej musel opatřit. Původní žalovaný uvedl, že správce daně v průběhu kontroly existenci paletových přířezů nezpochybnil, relevantními důkazy však zpochybnil deklarovaného dodavatele a tím skutečnou hodnotu dodávek. Původní žalovaný zdůraznil, že sporné dodávky byly nepochybně získány jinak, než od žalobcem deklarovaných dodavatelů. Předmětem kontroly bylo mimo jiné ověření, zda jsou oprávněně do základu daně z příjmů promítnuty náklady související se zhotovením paletových přířezů a palet, které byly fakturovány v roce 2006 společností ESKADA CZ v. o. s., zda se dodávky uskutečnily tak, jak žalobce tvrdí. Původní žalovaný dovodil, že faktury údajně vydané ESKADA CZ v. o. s. nezobrazují uskutečněné obchody mezi žalobcem a ESKADA CZ v. o. s., přestože mají formální náležitosti a žalobce tedy neprokázal pořízení dodávek od ESKADA CZ v. o. s. podle § 24 odst. 1 ZDP a § 31 odst. 9 ZSDP.

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. nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 67/2000, nález 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).

Je třeba přisvědčit stěžovateli, že dříve bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, 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*“.

Výše uvedený názor, který by jinak svědčil argumentaci původního žalovaného, 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.*“

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

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.

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 větě 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).

Prokáže-li správce daně důvodné 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 nejednalo o subjekt fiktivní (byť např. nekontaktní); tato společnost byla zapsána v obchodním rejstříku.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné k otázce rozdílů mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, který 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 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).*“

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.

Nelze přitom bez výhrad ve vztahu k dani z příjmů souhlasit s původním žalovaným a stěžovatelem, že žalobci svědčilo důkazní břemeno rovněž k prokázání skutečnosti, že úhrada za plnění byla žalobcem poskytnuta osobě, která měla provést ve prospěch žalobce deklarované plnění.

Původní žalovaný totiž zároveň dovodil, že samotná existence zboží, ani formálně bezvadné doklady neprokazují, že realizované dodávky zboží (resp. služeb) byly provedeny

deklarovaným subjektem. Z téže skutečnosti dovodil, že je jí zpochybněna skutečná hodnota dodávek.

Původní žalovaný ani správce daně nijak nezpochybnili faktické provedení předmětných dodávek zboží (služeb) a dostatečně se nezabývali tím, zda výdaje za ně byly či nebyly prokazatelně vynaloženy. Původní žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně zdůraznil, že daňové řízení nebylo vedeno ke zjištění, které konkrétní výkony (práce, dodávky materiálu atd.) byly provedeny, ale zda předmětné výkony byly provedeny právě fakturující společností, jelikož je nepochybné, že v rámci provozování své podnikatelské činnosti žalobce si musel dané zboží (paletové přířezy, palety) opatřit. Správce daně v průběhu kontroly existenci předmětných výrobků nezpochybnil, provedenými důkazy však zpochybnil žalobcem deklarovaného dodavatele.

S ohledem na výše uvedené jsou tedy tyto závěry původního žalovaného a stěžovatele ve vztahu k dani z příjmů mylné, neboť vycházejí 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.

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 rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73: *„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.“*

Na základě výše uvedeného lze proto shrnout, že v projednávané věci původní žalovaný vyšel z předpokladu, že nebylo nutné zabývat se tím, které konkrétní dodávky zboží a služeb byly provedeny, naopak jejich provedení nijak nezpochybnil. Za podstatné původní žalovaný mylně považoval výlučně hodnocení otázky, zda žalobce prokázal, zda předmětné dodávky byly provedeny právě fakturující společností. Tyto závěry původního žalovaného však správné nejsou, nesprávným vymezením dokazovaných skutečností původní žalovaný zatížil řízení vadou, která má ve svém důsledku rovněž za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Nedůvodná je rovněž kasační námitka stěžovatele, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla žalobci poskytnuta danou společností, zároveň zpochybňují dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu a jeho zaplacení v deklarované výši. Nesprávnost tohoto závěru plyne již z výše uvedeného.

Z hlediska hodnocení správnosti postupu finančních orgánů a napadeného rozhodnutí původního žalovaného se přitom městský soud nemusel zabývat hodnocením jednotlivých důkazů v daňovém řízení provedených, tj. tím, zda byly finančními orgány vyhodnoceny správně a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť finanční orgány ve vztahu k dani z příjmů vyšly z chybného vymezení skutečností, které ve vztahu k nákladům uplatněným dle § 24 odst. 1 ZDP bylo rovněž třeba zjišťovat. Jinými slovy řečeno, finanční orgány se nezabývaly zjišťováním skutečností rozhodných z hlediska § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda deklarované dodávky zboží a služeb ve skutečnosti byly provedeny a

v jakém rozsahu a zda na ně vynaložil žalobce náklady a v jaké výši. Již z tohoto důvodu tedy byl logicky nesprávný i rozsah dokazování.

Kasační námitky stěžovatele v tomto směru vznesené proto důvodné nejsou.

Ke kasačním námitkám stěžovatele zbývá uvést, že z postupu městského soudu není sice zřejmé, z jakých důvodů alespoň jednotlivé druhy daní neprojednal ve společném řízení, ale u každé z daní ve dvou řízeních, tato skutečnost však nemá z povahy věci vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, proto ani není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 109 odst. 4 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 – 70).

V. Celkové hodnocení kasační stížnosti a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, jeho kasační stížnost byla zamítnuta, proto má žalobce vůči němu právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady za zastoupení advokátem, a to za jeden úkon právní služby – sepis vyjádření ke kasační stížnosti podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna za jeden úkon podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně k tomuto úkonu přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy jde o částku 3400 Kč. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále navýšena o částku ve výši 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 4114 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. září 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu