



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupen Mgr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018, č. j. 25485/18/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 39/2018-46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 39/2018-46, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 6. 2018, č. j. 25485/18/5200-10422-706955, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupkyně Mgr. Nikoly Jílkové, Ph.D., advokátky se sídlem Drobného 324/72, Brno, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 27.142 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za totéž období. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o správném zaúčtování zboží v celkové hodnotě 3.500.000 Kč do daňově účinných výdajů a jeho následném prodeji za cenu ve výši 3.057 Kč.

[2] Na základě výsledků kontroly doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 1. 2018, č. j. 10734/18/2308-50521-401789 (dále jen „platební výměr“), daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 v celkové výši 525.000 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 105.000 Kč. Odvolání proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 2018, č. j. 25485/18/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[4] Uvedl, že správce daně na jednu stranu požadoval po žalobci prokázat oprávněnost a správnost zaúčtování částky 3.500.000 Kč jako daňově účinného nákladu, na stranu druhou ji však považoval za aditivní příjem nezahrnutý do daňového tvrzení. Přesto však soud nepřisvědčil námitce žalobce, že je platební výměr zmatečný.

[5] Dovedl, že v případě neprokázání výše daňově uznatelných výdajů si nemůže daňový subjekt o odpovídající částku snížit základ daně (odečíst od svých příjmů). Jinými slovy, jedna strana rovnice tvořená daňově uznatelnými náklady se nemůže změnit bez současného nezměnění druhé strany rovnice tvořené příjmy daňového subjektu, když jejich konečný součet tvoří základ daně daňového subjektu. Pokud by v důsledku neuznání daňově uznatelných nákladů nedošlo ke zvýšení daňového základu tvořeného příjmem žalobce, došlo by ke ztrátě sporné částky „ve vzduchoprázdnu“. Soud tedy dospěl k závěru, že zpochybněním správnosti a oprávněnosti vykázání částky 3.500.000 Kč žalobcem jako daňově uznatelného nákladu muselo automaticky dojít ke zvýšení základu daně, což se muselo početně projevit i na příjmové straně žalobce. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, neboť nezpochybnil příjmy žalobce jako takové, ale pouze jejich výši na základě neuznání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z tohoto důvodu také považoval soud za nepřiléhavý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, týkající se důkazního břemene v případě zpochybnění výše příjmů, a uzavřel, že námitka neunesení důkazního břemene správcem daně (žalovaným) není důvodná.

[6] Nedůvodnou shledal soud taktéž námitku změny právní kvalifikace v odvolacím řízení. Žalovaný totiž, stejně jako správce daně, posuzoval oprávněnost daňově uznatelného nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Žalobce přitom v odvolání ani netvrdil, že by správce zpochybnil příjmy jako takové, proto nelze klást žalovanému k tíži, že se touto otázkou nezabýval.

[7] Závěrem soud posuzoval námitku týkající se zápisu obchodní firmy společnosti UZAP, s.r.o., do obchodního rejstříku. Odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 10. 2009, sp. zn. 29 Cdo 1441/2007, z něhož vyplývá, že společnost, která učiní právní úkon pod změněnou obchodní firmou, ačkoli tato změna dosud není zapsána v obchodním rejstříku, nelze považovat za neexistující. Přesto však mohla neexistence subjektu s obchodní firmou UZAP s.r.o. vyvolat na straně správce daně oprávněné a odůvodněné

pochybnosti o fakticitě uskutečnění fakturovaného plnění. Tyto pochybnosti posílily později zjištěné skutečnosti, že společnost je nekontaktní a sídlí na virtuální adrese.

III. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel uvádí, že je nezbytné vycházet z fakticity posuzovaného případu, která spočívá v tom, že mu zmrzly naskladněné rostliny, které byly tím pádem bezcenné a současně zabíraly prostor pro jiné zboží, které by mohl stěžovatel využít v rámci své ekonomické činnosti. Proto se rozhodl zmrzlé rostliny zlikvidovat a uplatnit jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Obaly rostlin mráz nepoškodil, jejich hodnotu (3.057 Kč), stěžovatel obdržel při likvidaci. Správce daně však stěžovateli doměřil daň i penále z hodnoty rostlin před zmrznutím, tj. z částky 3.500.000 Kč.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že v průběhu daňového řízení doložil příslušnou dokumentaci a správce daně vyslechl komisi, která o likvidaci rostlin rozhodla. Správci daně se náklad spočívající v likvidaci rostlin nepodařilo zpochybnit, proto stěžovateli hodnotu těchto rostlin doměřil jako příjem. Tento postup krajský soud nekriticky přijal a setrval na nezákonných závěrech žalovaného.

[11] V žalobě stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost závěrů správce daně a žalovaného, a to jak pro nesrozumitelnost, tak pro nedostatek důvodů. Soud se však s touto námitkou vůbec nevypořádal. Stěžovatel poukazuje na odbornou literaturu, jakož i na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu s tím, že nevypořádání se s žalobními námitkami představuje důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost.

[12] Krajský soud v napadeném rozsudku také plně rezignoval na úpravu rozložení důkazního břemene v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které uvádí v daňovém tvrzení. V posuzované věci však správce daně dovodil příjem ve výši 3.500.000 Kč, který stěžovatel nikdy netvrdil, pročez ani nemohl být nositelem důkazního břemene. Správce daně tedy postupoval v rozporu se zákonem, jelikož jej vyzval k prokázání jím netvrzených skutečností (k této otázce stěžovatel upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40).

[13] Stěžovatel dále odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 5/2011-67, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 35/2011-94. Z nich vyplývá, že příjem daňového subjektu se musí reálně projevit v jeho majetkové sféře (musí dojít ke zvýšení její hodnoty). Správci daně pak nestačí vyslovit pochybnosti o příjmech daňového subjektu, ale musí nalézt podstatu příjmu z hlediska materiálního a ekonomického. Důkazního břemene se správce daně nemůže vzdát, ani jej v této věci přenést. Zatímco tedy v případě výdajů postačuje správci daně důvodná pochybnost, u příjmů musí vést dokazování tak, aby tvrzenou skutečnost bezezbytku prokázal. Tyto

skutečnosti stěžovatel namítal již v žalobě a krajský soud neosvětlil, v čem spatřuje unesení důkazního břemene žalovaného. Soud zcela správně vytkl daňovým orgánům nekonzistentnost jejich závěrů, přesto však (pro stěžovatele překvapivě) napadené rozhodnutí nezrušil. Současně se vůbec nezabýval námitkou, že nebyl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se změnou právní kvalifikace, čímž mu žalovaný znemožnil doplnit svá tvrzení a navrhnout nové důkazy.

[14] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak neosvětlil, jak správce daně prokázal, že prodej zmrzlých rostlin v ceně květináčů (cca tisíckrát nižší, než kdyby nezmrzly) navýšilo majetek stěžovatele. Tuto otázku pak nezodpověděl ani krajský soud.

[15] Další kasační námitka směřuje vůči daňově-obchodním úvahám obsaženým v bodě 42 rozsudku. Optikou krajského soudu vzniká situace, kdy příjmy daňového subjektu jsou zcela odvislé od jeho nákladů. Tato úvaha však nemá oporu ve fakticitě podnikání. Za zcestný pak považuje stěžovatel závěr soudu, že zpochybněním částky 3.500.000 Kč jako daňově uznatelného výdaje muselo automaticky dojít ke zvýšení základu daně, což se muselo projevit i na příjmové straně stěžovatele. Zvýšení základu daně z důvodu neuznání některého nákladu totiž s příjmy žádným způsobem nesouvisí. Ze strany soudu se jedná o naprosté nepochopení tvorby a úprav základu daně pro zdanění a neznalost elementárních principů fungování daně z příjmu. Stěžovatel považuje rozsudek v uvedeném rozsahu za nesrozumitelný.

[16] Pokud se jedná o nejasnosti ohledně obchodní firmy společnosti, která od stěžovatele koupila květináče, sám krajský soud dovodil, že nezpochybňují existenci obchodního vztahu. Krajský soud se nicméně v této souvislosti spokojil s tvrzením o nekontaktnosti a virtuálním sídle dotčené společnosti. Správce daně však zjistil pouze tolik, že společnost byla nekontaktní v průběhu daňové kontroly, tedy až *ex post*. Proto neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že stěžovatel navýšil své příjmy.

[17] V neposlední řadě stěžovatel namítá, že v paralelně probíhajícím řízení (věc sp. zn. 57 Af 10/2019) ohledně téhož plnění v režimu daně z přidané hodnoty krajský soud konstatoval, že likvidace zmrzlých rostlin za cenu květináčů nepředstavuje zdanitelné plnění. S ohledem na zásadu legitimního očekávání je nepřipustné, aby tentýž soud v jedné věci rozhodl, že plnění není předmětem daně a v druhém řízení jej naopak posoudil jako zdanitelné plnění (byť pro účely jiné daně). Napadený rozsudek tedy byl pro stěžovatele zcela překvapivý, zvláště pak za situace, že ve věci týkající se daně z přidané hodnoty se posléze žalovaný ztotožnil s odvolacími námitkami stěžovatele včetně námitek týkajících se posuzování předložených důkazních prostředků a napadený dodatečný platební výměr sám zrušil. Stěžovatel poukazuje na § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen dbát toho, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[18] Stěžovatel shrnuje, že rozsudek krajského soudu je pro něj překvapivý, nepřezkoumatelný, co do vypořádání se s některými žalobními námitkami, a v neposlední řadě i nezákonný. Z tohoto důvodu navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak tento rozsudek, tak jemu předcházející napadené rozhodnutí žalovaného.

IV. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž odkázal na pasáže odůvodnění, v nichž se soud s jednotlivými žalobními námitkami vypořádal.

[20] Žalovaný dále vyzdvihl, že předmětem sporu bylo neuznání daňových výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoliv otázka výše příjmů, jak tvrdí stěžovatel. V závěrech krajského soudu přitom na rozdíl od stěžovatele neshledal žádný rozpor. Stěžovatel vytrhuje některé věty odůvodnění rozsudku krajského soudu z kontextu, v důsledku čehož mohou působit zavádějícím dojmem. Žalovaný připustil, že soud se dopustil několika dílčích nepřesností, neboť zaměňuje pojmy „příjmy“ a „daňový základ“, tato skutečnost však nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku. Z odůvodnění rozhodnutí jako celku je zřejmé, že soud je řádně obeznámen s principy fungování daně z příjmu.

[21] K námitce neunesení důkazního břemene daňovými orgány žalovaný uvedl, že správce daně tížilo důkazní břemeno pouze v souvislosti s prokázáním pochybností týkajících se daňově účinných nákladů, nikoliv stran příjmů stěžovatele, neboť tato otázka byla nesporná. Při vydání výzvy k prokázání skutečností si přitom správce daně počínal v souladu se zákonem a judikaturou správních soudů.

[22] K otázce legitimního očekávání stěžovatele žalovaný poukázal na skutečnost, že daň z přidané hodnoty je koncipována oproti dani z příjmů zcela odlišně, proto závěry učiněné v řízení týkajícím se této daně nelze bez dalšího přenášet do právě projednávané věci. Na podporu svého tvrzení odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36. Na straně stěžovatele proto nemohlo vzniknout legitimní očekávání.

[23] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jakožto nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); zkoumal přitom, zda napadený rozsudek nevykazuje vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché,

mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69).

[27] Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat kupříkladu o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[28] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námítky stěžovatele, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval žalobní námítky za nedůvodné. Pokud se jedná o tvrzení ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (platebního výměru), soud se jím zabýval v bodech 40 a násl. rozsudku. K námitce neunesení důkazního břemene se soud vyjádřil s tím, že důkazní břemeno netížilo správce daně, ale stěžovatele (viz bod 44 rozsudku). Pokud se jedná o tvrzenou nesrozumitelnost rozsudku, Nejvyšší správní soud připouští, že úvahy krajského soudu ohledně propojenosti příjmové a výdajové stránky jsou na několika místech značně zjednodušující či přímo chybné. Tyto skutečnosti však nečiní rozsudek nepřezkoumatelným. Jak vyplývá i ze shrnutí judikатурních závěrů provedeného v bodech 26 - 27 tohoto rozsudku, nepřezkoumatelnost lze spatřovat pouze v případě existence zásadních vad rozhodnutí, které znemožňují, aby jej soud podrobil přezkumu z hlediska jeho zákonnosti. O takový případ se však nejedná, neboť krajský soud zřetelně vyjevil svůj názor na projednávanou věc, pročež Nejvyššímu správnímu soudu nic nebrání v tom, aby se (v rozsahu kasačních námitek) zabýval tím, zda o věci usoudil správně.

[29] Nejvyšší správní soud předně považuje za nezbytné vyjasnit, co je podstatou nyní projednávané věci. Pokud se jedná o faktický stav, stěžovatel již v průběhu daňové kontroly tvrdil, že mu umrzly rostliny v hodnotě 3.500.000 Kč, pročež přikročil k jejich likvidaci, respektive k jejich prodeji za cenu obalových kontejnerů (3.057 Kč) společnosti

UZAP s. r. o. Spornou otázku však představuje způsob právního posouzení zde uvedených skutečností v daňovém řízení. Stěžovatel tvrdí, že správce daně mu doměřil částku ve výši 3.500.000 Kč, jakožto nepřiznaný příjem. Od této skutečnosti se také odvíjí značná část argumentace obsažené v kasační stížnosti, jíž stěžovatel zpochybňuje správnost postupu správce daně a dovozuje neunesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání výše příjmů stěžovatele. Samotnému žalovanému pak vytýká změnu právní kvalifikace, neboť žalovaný ke sporné částce 3.500.000 Kč přistupoval jako k neuznanému daňově účinnému výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, aniž by o této skutečnosti stěžovatele předem vyrozuměl.

[30] Kasační soud nemá pochyb o tom, že na částku 3.500.000 Kč je třeba nahlížet jako na daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by dotčené rostliny prodal za částku 3.500.000 Kč, a tedy že by došlo k navýšení jeho příjmů o tuto částku. Jednalo se naopak o situaci, kdy stěžovatel vlastnil rostliny v uvedené hodnotě, přičemž dle jeho tvrzení došlo k jejich znehodnocení vlivem nepříznivých klimatických podmínek (silného mrazu), v důsledku čehož se snížila hodnota stěžovatelova majetku o 3.500.000 Kč.

[31] S ohledem na zde uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné podrobně vypořádávat námitky stěžovatele stran neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k prokázání výše příjmů stěžovatele a další související námitky. Na spornou částku 3.500.000 Kč totiž nelze nahlížet jako na příjmy a uvedená argumentace se tak zcela míjí s právní podstatou případu. To však ještě neznamená, že by byla kasační stížnost nedůvodná. Nelze totiž přehlédnout, že to byl právě správce daně, který jako první předestřel možnost nahlížet na částku 3.500.000 Kč jakožto na příjem stěžovatele. Argumentace obsažená v kasační stížnosti (a předtím v žalobě) tak do značné míry reaguje na úvahy správce daně obsažené v platebním výměru (zprávě o daňové kontrole).

[32] Krajský soud se k této otázce vyjádřil v bodě 39 napadeného rozsudku, v němž poukázal na rozpory ve zprávě o daňové kontrole. Přitom uvedl, že „[n]a jednu stranu tedy správce daně požadoval po žalobci prokázat oprávněnost a správnost zaúčtování předmětné částky jako daňově účinného nákladu, na druhou stranu však tuto částku považoval za aditivní příjem žalobce nezahrnutý do daňového tvrzení. Správce daně tedy neuzavřel, že by nebylo prokázáno, že předmětná částka není daňově účinným nákladem, ale pokračoval tvrzením, že je příjmem žalobce.“ Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shledal, že zpráva o daňové kontrole je nekonzistentní, neboť správce daně skutečně v některých pasážích zpochybňuje oprávněnost nákladů ve výši 3.500.000 Kč, v jiných částech zprávy však na spornou částku nahlíží jako na příjem stěžovatele. Krajský soud však navzdory těmto skutečnostem neshledal odůvodnění zprávy o daňové kontrole nesrozumitelným, což zdůvodnil úzkou provázaností příjmů a výdajů. Dle jeho mínění se jedná o dvě strany rovnice s tím, že nemůže dojít ke snížení výdajové strany bez současné změny na straně příjmové.

[33] Tyto úvahy jsou však nepřesné, neboť krajský soud v odůvodnění rozsudku nesprávně pracuje s pojmy „příjmy“ a „základ daně“, přičemž je na několika místech libovolně zaměňuje. Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s krajským soudem v tom směru, že je nerozhodné, zda správce daně považoval částku 3.500.000 Kč za příjem

nezahrnutý do daňového tvrzení, či za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nahlížení na uvedenou částku jako na příjem se zcela míjí s fakticitou řešené věci, neboť stěžovatel nikdy netvrdil, že by došlo k navýšení jeho majetku o uvedenou částku a tuto skutečnost neprokázal ani správce daně. Samotný žalovaný pak již v napadeném rozhodnutí jednoznačně vymezil, že předmětem sporu je neuznání částky 3.500.000 Kč jako daňově uznatelného výdaje. To však nic nemění na skutečnosti, že samotná zpráva o daňové kontrole (která tvoří odůvodnění dodatečného platebního výměru) je matoucí a v mnoha ohledech nesrozumitelná, což činí platební výměr nepřezkoumatelným.

[34] Tuto vadu nemůže zhojit ani postup žalovaného, který již zcela jednoznačně vymezil, že podstatou věci je posouzení, zda stěžovatelem uplatněné výdaje ve výši 3.500.000 Kč představují výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[35] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu sice plyne (například usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, či rozsudky ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80, a ze dne 29. 11. 2012, č. j. 4 Ads 97/2012 - 66), že rozhodnutí správního orgánu I. a II. stupně tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (tzv. zásada jednotnosti správního řízení). Případné nedostatky prvostupňového rozhodnutí proto mohou být napraveny v řízení odvolacím. Toto oprávnění odvolacího orgánu však není bezbřehé, neboť postupem správního orgánu by zpravidla neměla být dotčena zásada dvoustupňovosti (dvojinstančnosti) správního řízení, v důsledku čehož by byl účastník řízení „zkrácen o jednu instanci“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47, či ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 167/2014 - 41). O takovou situaci by se jednalo především tehdy, pokud by odvolací správní orgán vycházel ze zcela odlišného skutkového stavu než prvostupňový správní orgán, nebo by při posouzení věci aplikoval odlišnou právní úpravu, aniž by přitom s těmito okolnostmi před vydáním rozhodnutí konfrontoval účastníka řízení.

[36] Právě o takovou situaci se pak jedná v nyní projednávané věci. Jakkoliv i správce daně pracoval s verzí, že sporná částka představuje výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (např. s. 9 zprávy o daňové kontrole), současně o ní uvažoval jako o výnosech (zejména s. 22 či 51 zprávy), přičemž zcela v závěru zprávy o daňové kontrole uvedl, že shromážděné důkazy nevyvrátily pochybnosti správce daně o „*nevykázání částky 3.500.000,- Kč jako výnosu z prodeje zboží*.“ Za těchto okolností byl postup žalovaného, který bez dalšího (aniž by o této skutečnosti stěžovatele vyrozuměl) vycházel z odlišného právního posouzení, způsobilý zkrátit stěžovatele na jeho právech jako účastníka řízení. V tomto ohledu jsou tedy výhrady obsažené v kasační stížnosti opodstatněné a samy o sobě představují dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[37] Jakkoliv jádro kasační argumentace spočívalo právě v tvrzení ohledně nesprávného posouzení sporné částky 3.500.000 Kč jako příjmu (výnosu), považuje Nejvyšší správní soud za potřebné vyjádřit se rovněž k otázce, zda stěžovatel v řízení náležitě prokázal oprávněnost uplatnění uvedené částky jako daňově účinného výdaje. Stěžovatel totiž po celou dobu konzistentně tvrdil (a tuto skutečnost uvedl i v kasační stížnosti), že důkazní břemeno ve vztahu k této otázce unesl.

[38] Podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů platí, že za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se považují i „výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace[.]“

[39] Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanechá do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[40] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (tíží jej břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[41] V nyní projednávané věci stěžovatel předložil za účelem prokázání oprávněnosti výdaje ve výši 3.500.000 Kč množství podkladů. Zejména předložil dodací listy a faktury, z nichž vyplývá, že společnosti UZAP s.r.o. dodal rostliny (v původní hodnotě 3.500.000 Kč) pouze za cenu květináčů. V této souvislosti správci daně sdělil, že se jednalo o neprodejné zboží, poškozené v důsledku silných mrazů. Na podporu svého tvrzení předložil graf s přehledem teplot za rok 2012. Především pak stěžovatel předložil likvidační protokol ze dne 12. 11. 2012. Likvidaci rostlin potvrdili také členové likvidační komise (Ing. V. T., D. Š. a J.K.), které správce daně vyslechl jako svědky.

[42] Za daných okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčený, že stěžovatel důkazní břemeno unesl, přičemž správci daně ani žalovanému se nepodařilo jeho tvrzení věrohodně

zpochybnit. Žalovaný založil svůj závěr o neprokázání oprávněnosti výdaje na několika dílčích skutečnostech. Především zdůraznil, že stěžovatel zboží prodal společnosti, která toho času neexistovala. Současně shledal dílčí rozpory ve výpovědích svědků a poukázal na skutečnost, že teploty klesaly hluboko pod bod mrazu i v jiných letech, aniž by stěžovatel vykázal tak rozsáhlé poškození zboží jako v roce 2012. V této souvislosti rovněž uvedl, že stěžovatel je zkušeným podnikatelem a měl by být schopen dostatečným způsobem zboží zabezpečit proti vnějším vlivům. V neposlední řadě shledal nedostatky v evidenci zásob, přičemž poukázal i na skutečnost, že cena likvidovaného zboží se v některých případech neshodovala s pořizovací cenou.

[43] Uvedené skutečnosti však oprávněnost stěžovatelem uplatněného výdaje nevyvrací. Pokud se jedná o společnost UZAP s.r.o., k této otázce se vyjádřil již krajský soud, který správně dovodil, že společnost nebylo možné považovat za neexistující pouze proto, že se toho času dosud nepromítla změna obchodní firmy do obchodního rejstříku. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom směru, že uvedená okolnost mohla u správce daně vyvolat jisté pochybnosti, ty však rozptýlily později shromážděné důkazy. Klíčovou je zejména skutečnost, že poškození zboží, včetně jeho likvidace, potvrdili nezávisle na sobě všichni tři vyslechnutí svědci. Dílčí nesrovnalosti ve výpovědích přitom nejsou rozhodné a i s ohledem na časový odstup od likvidace zboží (přibližně 5 let) jsou zcela pochopitelné. Z obsahu napadeného rozhodnutí je pak patrná jistá účelovost hodnocení těchto svědeckých výpovědí, neboť žalovaný v neprospěch stěžovatele hodnotil např. i skutečnost, že podle svědků bylo o rostliny dobře postaráno a byly dostatečně zazimované. Z těchto tvrzení pak žalovaný mimo jiné dovodil pochybnosti o tom, zda rostliny skutečně umrzly. Žalovaný tedy postupoval při hodnocení svědeckých výpovědí poněkud selektivně, neboť zcela pominul, že všechny svědecké výpovědi jako celek potvrdily verzi skutkových událostí, jak ji předložil stěžovatel. Namísto toho upřednostnil dílčí nesrovnalosti oslabující tvrzení stěžovatele. Takový postup při hodnocení důkazů je nepřijatelný.

[44] Za čistě spekulativní považuje soud úvahy žalovaného ohledně otázky, nakolik byly klimatické podmínky v dotčeném roce srovnatelné s jiným obdobím. Žalovaný nedisponuje žádnými odbornými znalostmi, které by jej předurčovaly k hodnocení, zda bylo možné škodám na rostlinách předejít a zda v této souvislosti stěžovatel přijal dostatečná opatření. Ze strany žalovaného se tedy jedná o ničím nepodložené závěry, nenacházející oporu ve správním spise, to tím spíše, že podle svědeckých výpovědí se stěžovatel o rostliny staral řádně.

[45] Pokud se pak jedná o dílčí nedostatky evidencí, zejména pak rozdíly v cenách zboží, ani tyto nejsou samy o sobě způsobilé oprávněnost výdaje zpochybnit. Měl-li žalovaný pochybnost o hodnotě vyřazeného zboží, měl možnost vést tímto směrem další dokazování. Neznamená to však, že by mohl bez dalšího přikročit k neuznání výdaje jako celku.

[46] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatel náležitým způsobem prokázal poškození rostlin a jejich následnou likvidaci, a to jak likvidačním protokolem, tak svědeckými výpověďmi. V průběhu daňového řízení konzistentně tvrdil, že došlo k nevratnému poškození rostlin v důsledku mrazu. Daňové orgány přitom nemohou klást

na stěžovatele nesplnitelné nároky ohledně prokázání jím tvrzeného výdaje, neboť právě vnější faktory jako je teplota či další klimatické vlivy jsou jen stěží postihnutelné, tím spíše, že stěžovatel ani nemůže vědět, kdy přesně k poškození rostlin došlo, a zjistil jej až dodatečně. I touto optikou jsou daňové orgány povinné na věc nahlížet, a pokud nezjistí zásadní skutečnosti vyvracející stěžovatelovo tvrzení o znehodnocení rostlin, nemohou mu uplatnění výdaje jako celku odepřít.

[47] Námitky stěžovatele jsou tedy důvodné. Správce daně o věci usoudil chybně; zcela nesrozumitelně směšoval problematiku uplatnění daňově účinných výdajů s otázkou výše příjmů (výnosů stěžovatele). Žalovaný pak věc, bez předchozího vyrozumění stěžovatele, posoudil zcela odlišně oproti správci daně, přičemž bez náležité opory ve spise dovedl, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nákladů ve výši 3.500.000 Kč. Z těchto důvodů bylo na krajském soudu, aby napadené rozhodnutí zrušil. Pokud tak neučinil, představuje tato skutečnost důvod pro zrušení rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem existovaly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, přikročil Nejvyšší správní soud bez dalšího i k jeho zrušení.

VI. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[49] Nejvyšší správní soud je soudem, který o věci rozhodl jako poslední, proto musí určit náhradu nákladů soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Ve věci měl úspěch stěžovatel, pročež mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[50] Náklady řízení spočívají na prvním místě v náhradě za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[51] Stěžovatel byl v řízení o žalobě na základě plné moci zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., která v řízení učinila tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za tyto úkony náleží odměna 3 x 3.100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu), a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem tomu, že dotčená společnost je plátcem DPH, zvýšil soud částku odměny o příslušnou daň. Celková výše odměny v této fázi řízení činí 12.342 Kč.

[52] V řízení o kasační stížnosti stěžovatele zastupuje advokátka Mgr. Nikola Jílková, Ph.D. Odměna advokátky zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby – převzetí a

příprava zastoupení a sepsání kasační stížnosti [tj. úkony podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) a advokátního tarifu]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 2 x 3.100 Kč, a paušální částka 2 x 300 Kč. Zástupkyně stěžovatele nedoložila, že by byla plátek DPH (a ani zvýšení odměny o DPH nepožadovala), proto činí částka odměny v řízení o kasační stížnosti 6.800 Kč. Celkově je tedy žalovaný povinen stěžovateli uhradit náklady ve výši 27.142 Kč.

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

V Brně dne 23. června 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu