

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Výrobní společnost Čerchov, a. s.,** se sídlem Klenčí pod Čerchovem 55, zast. advokátkou JUDr. Julií Šindelářovou, se sídlem AK Plzeň, Mikulášská tř. 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. března 2009, č. j. 30 Ca 37/2008 - 61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. března 2009, č. j. 30 Ca 37/2008 - 61 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu; tímto bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4720/07-1200-400604, současně byl zrušen i dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Domažlicích (dále „správce daně“) ze dne 15. 11. 2006, č. j. 55561/06/118920/1478 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nesprávně posoudil podmínky pro současné zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, v němž vyslovil soud názor, že ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí by mělo docházet pouze v případech, kdy toto rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, či trpí takovými vadami, jež nemůže odvolací orgán sám napravit. O takový případ se však v dané věci nejedná, neboť v rozsudku uvedená procesní pochybení takové intenzity nedosahují.

Stěžovatel rovněž poukazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, v němž se uvádí, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně I. stupně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Tím, že krajský soud zrušil i rozhodnutí orgánu prvé instance, bylo stěžovateli upřeno právo na doplnění řízení za účelem odstranění vad vytknutých ve zrušujícím rozsudku.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti polemizuje s názorem krajského soudu, podstatně odlišným od setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 80/2008 - 85) ohledně podmínek, za kterých má daňový subjekt právo ponížit základ daně o výdaj, který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel tvrdí, že zákon o daních z příjmů je koncipován na zásadě, že základ daně lze snížit ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tehdy, když daňový subjekt prokáže v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, že vynaložil výdaj v určité výši a že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což aplikováno na předmětný případ znamená, zda byly tyto práce provedeny a dodány smluvním dodavatelem dle smluvených požadavků ve smlouvě o dílo. V daném případě bylo ve smlouvě ujednáno provedení prací pracovníky společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. , IČ 25763199 (dále jen „AHLS“), jejímž jediným jednatelem je pan Andriy Shpak, který zplnomocnil dne 25. 4. 2000 pana V. K. k veškerým činnostem, jednáním a podpisům veškerých dokladů a dokumentů, včetně plných mocí, týkajících se osoby pana Andriye Shpaka jako podnikatele za společnost AHLS. Tato plná moc není časově omezena a obsahuje ověřovací doložku vlastnoručního podpisu zmocnitele a dále razítko Mgr. Jany Bečkové, notářky v Praze 1, Havelská 516/16. Správce daně však vlastním šetřením zjistil, že tato ověřovací doložka je zfalšovaná, jak ostatně konstatuje i krajský soud v předmětném rozsudku. Stěžovateli se tedy podařilo zpochybnit věrohodnost a správnost údajů uvedených v plné moci, následkem čehož lze pak s úspěchem pochybovat o věrohodnosti dokladů vystavených a podepsaných údajným zástupcem deklarovaného dodavatele fakturovaných prací a dále také o tom, že tyto práce provedla společnost AHLS a této společnosti bylo za práce zaplaceno. Pokud tedy bylo zaplaceno někomu jinému, než tomu, kdo měl dodat dané práce a přijímat za ně úhradu, jednalo se o platbu bez právního důvodu a nebylo možné považovat dané výdaje za výdaje vynaložené na plnění, které sloužilo k dosažení zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že faktury mají náležitosti předepsané zákonem o účetnictví. Tyto faktury však samy o sobě neprokazují soulad účetního stavu se stavem skutečným, tedy to, že plnění na nich uvedené bylo taktéž fakticky realizováno, a to deklarovaným dodavatelem. Faktury také neobsahují informace o tom, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly skutečně v období, za které je fakturováno, provedeny ani nejsou doloženy jinými doklady, ze kterých by tyto skutečnosti byly patrné. Ze samotných faktur nelze zjistit, jaké konkrétní plnění a jakého rozsahu, je v jednotlivých měsících fakturováno. Stěžovatel namítá, že objednávky, které žalobce jakožto objednavatel vystavoval na zhotovitele díla – společnost AHLS, nelze považovat za důkaz prokazující správnost výše nákladů, neboť neobsahují výčet prací, natož výpočet hodnoty provedených prací na paletách, když společnost AHLS nevyráběla palety jako celek, ale, jak vyplývá z provedených svědeckých výpovědí i z vlastního znění faktur, prováděla tato společnost jen určité dílčí práce při výrobě palet. Výpovědi svědků, konkrétně ředitele kovovýroby, technické pracovnice, jakož i ekonomky, svědčí o tom, že nebyly

zhotovovány palety, ale jen prováděny některé práce při jejich výrobě; výčet provedených prací, jejich skutečný rozsah ani výpočet ceny jednotlivých provedených prací však uvedené doklady, tj. objednávky neobsahují. Ze samotných faktur tak nelze zjistit, jaké konkrétní plnění a jakého rozsahu je v jednotlivých měsících fakturováno. Objednávky, které žalobce předložil nelze považovat za důkaz prokazující správnost výše nákladů, neboť neobsahují výčet prací ani výpočet hodnoty provedených prací. Průkaznost všech důkazů předložených žalobcem (vyúčtování odpracovaných hodin, fakturace jednotlivých dodávek, apod.) je nadto zpochybněna již tím, že tyto doklady vystavila osoba, jejíž právo jednat za zhotovitele bylo v průběhu daňového řízení výrazně zpochybněno. Stěžovatel uvádí, že osoba pana V. K. je důkazem, který by veškeré rozpory mohl vysvětlit, tuto osobu však, přes veškeré úsilí, které správce daně vynaložil, včetně institutu předvedení orgány Policie ČR, se nepodařilo správci daně vyslechnout. O výslech svědka se pokoušel rovněž v rámci odvolacího řízení žalovaný, předvolání svědek převzal, poté se však telefonicky omluvil s tím, že se ozve, už tak však neučinil. Stěžovatel má za to, že vyčerpal všechny jemu dostupné a zákonné prostředky pro zajištění účasti uvedené osoby a nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tak neučinil, když nevyužil možnosti dané mu ust. § 29 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že žalobce, ač tvrdil, že byl s panem K. v roce 2006 v stálém obchodním styku, neposkytl správci daně potřebnou součinnost dle § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tím spíše v situaci, kdy výslech svědka sám požadoval. Stěžovatel má za to, že osoba pana K. se jeví spíše fiktivní nežli skutečná; stěžovatel přitom vychází i z informace poskytnuté na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací, která se týkala ověření skutečností ohledně udělení plné moci panu V. K.; z odpovědi ukrajinské daňové správy přitom vyplývá, že pan Andriy Shpak nevydal a nepodepsal žádný kontrakt za společnost AHLS, prohlásil rovněž, že osoba pana V. K. je mu zcela neznámá a nikdy s touto osobou neměl žádné obchodní vztahy. Stěžovatel uvádí tuto informaci nad rámec odůvodnění svého rozhodnutí, neboť mu byla v rámci mezinárodního dožádání poskytnuta až dne 4. 8. 2008 a nemohla být proto použita jako důkaz v daňovém řízení. Tuto informaci stěžovatel přikládá v příloze doplnění ke kasační stížnosti. Stěžovatel má za to, že skutečnost, že se nepodařilo zajistit osobu pana K., nebrání v dané věci rozhodnout na základě předložených dokladů, ze kterých nevyplývá, že práce uvedeny na předložených fakturách byly skutečně provedeny společností AHLS, tj. tím, kdo je měl dle smluvního vztahu provést; tím vzniká pochybnost o tom, že byl předmětný výdaj vynaložen za smluvené dílo a že tento byl vynaložen v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s argumentací stěžovatele. Tvrdí, že námitky, které stěžovatel předkládá v kasační stížnosti, byly prokazatelně vyvráceny tvrzením žalobce a lze je označit pouze za smyšlenou konstrukci ex post, která by z žalobce činila osobu, která se chce vyhnout plnění daňových povinností. Za situace, kdy se správnímu orgánu nedaří zajistit určitou osobu či důkaz, přestože nevyčerpal všechny možnosti, které mu zákon umožňuje, ale i ukládá, nelze z této vady vinit žalobce. Tvrzení stěžovatele, že se podařilo zpochybnit věrohodnost a správnost údajů uváděných žalobcem, nemá oporu ve spise. Za zcela nedůvodné považuje žalobce

spekulace stěžovatele o existenci osoby V. K. Žalobce se ohrazuje proti tvrzení stěžovatele o tom, že neposkytl potřebnou součinnost k zajištění této osoby. S výjimkou podnikatelského styku žalobce s osobou pana K. nic dalšího nespojuje a není v jeho silách ani možnostech tuto osobu zajistit. Tvrzení stěžovatele jsou rozporná, neboť na jednom místě zpochybňuje samotnou existenci této osoby, na jiném místě zase tvrdí, že s ní telefonicky hovořil. Žalobce namítá, že stěžovatel prezentuje v rozporu se zákonem skutečnosti, které mohl namítat již v řízení před krajským soudem, tzn. informace zjištěné od pana A. Sphaka, přitom tato informace je ve věci irelevantní. Stěžovatel nadto citovanou zprávu ukrajinské daňové správy nepředložil před krajským soudem, ač tak učinit mohl, neboť jednání soudu se uskutečnilo až dne 18. 3. 2009, nemůže jí proto argumentovat ani před Nejvyšším správním soudem. Žalobce je přesvědčen, že v průběhu daňového řízení vyvrátil veškeré pochybnosti ohledně neexistence předmětného díla mezi ním a společností AHLS. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Stěžovatel jednak namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu v tom, že soud zrušil rovněž rozhodnutí správce daně, ačkoli soud vytknul vadu řízení, konkr. neprovedení výslechu svědka, tzn. vadu, kterou by bylo lze odstranit v rámci odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud shledal tuto kasační námitku důvodnou.

Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s. vždy směřuje proti rozhodnutí správního orgánu druhého stupně. Pro účely soudního přezkumu správních rozhodnutí jsou rozhodnutí obou stupňů správních orgánů vnímána jako celek. Jak již konstatoval například ve své judikatuře Vrchní soud v Praze, *„Pod pojmem rozhodnutí vydané ve správním řízení ve smyslu § 247 odst. 2 o. s. ř. je nutno (proběhlo-li řízení ve dvou správních instancích) chápat rozhodnutí správního orgánu prvního i druhého stupně jako jeden celek.“* (Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 7. 5. 1993, sp. zn. 6 A 68/93, publikováno v časopise Správní právo č. 17). To znamená, že ač správní soudy přezkoumávají a případně ruší především rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, při posuzování zákonnosti tohoto rozhodnutí přihlížejí k předchozímu správnímu řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Pokud jde o otázku zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně, Nejvyšší správní soud především poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, dostupné na www.nssoud.cz, které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jinými slovy, krajský soud má zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tak tomu bude především v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být*

vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit".

Z těchto závěrů rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud vycházel ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, www.nssoud.cz, když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil. Ke stejným závěrům stran možnosti zrušit dodatečný platební výměr správce daně dospěl zdejší soud např. i v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, v němž konstatoval: „*Daňový řád nesvěřuje odvolacímu orgánu pravomoc v případech zjištěných vad řízení před prvostupňovým správcem daně, jako je mj. neprovedení navrhovaných důkazů, rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Daňový řád totiž na rozdíl od úpravy odvolacího řízení ve správním řádu v takových případech předpokládá postup dle § 50 odst. 3 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či odvolací orgán, vždy se tak děje v řízení odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém, přičemž podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky. Ani pokud by odvolací orgán zjistil ve výjimečných případech takové vady prvostupňového řízení, které již nelze v odvolacím řízení odstranit, není podle daňového řádu oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit věc k dalšímu řízení, nezbude mu tedy, než prvostupňové rozhodnutí bez dalšího zrušit. V běžných případech, kdy bylo podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, již totiž není v prvostupňovém řízení místo pro nové dokazování, jež by mělo vyústit v opětovné dodatečné vyměření daně. K němu lze totiž dospět, jak konstatoval Nevyšší správní soud mj. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, www.nssoud.cz, pouze na základě daňové kontroly, jež však už byla v těchto případech řádně ukončena, a její opakování, nebyla-li povolena obnova řízení či nejsou-li naplněny podmínky obdobné zákonným důvodům pro povolení obnovy řízení, není přípustné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS).*"

Zvláštní úpravu odvolacího řízení obsaženou v ust. § 50 odst. 5 resp. odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odlišnou od řízení vedeného dle správního řádu dle ust. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., musí respektovat i správní soud. Jestliže mu tedy § 78 odst. 3 s. ř. s. svěřuje pravomoc uvážit, zda je podle okolností věci vhodné zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí správního orgánu, neznamená to, že by mu zákon svěřoval možnost zcela neomezené úvahy, tak jako ji nesvěřuje ani správnímu orgánu při použití správního uvážení. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku dále konstatoval: „*Správní soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto*

na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena, např. tehdy, když krajský soud shledá důvodnou námitku uplynutí prekluzívní lhůty pro vyměření daně. Výjimečně může tento postup připadat v úvahu tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení odstranit. Rozhodně však takto nelze postupovat v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající např. v neprovedení navrhovaných důkazů.“

Výše uvedené závěry poté potvrdil rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75. Poukázal zde především na principy odvolacího řízení podle správního řádu a zákona o správě daní a poplatků. Konstatoval přitom, že správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup; pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem; tak tomu však není v daňovém řízení.

Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v daňovém procesním předpise vyslovil mimo jiné, že *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.... Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána“.*

Z výše vyslovených závěrů rozšířeného senátu v popsané věci tak vyplývá, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť z citovaného usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit a že je dokonce oprávněn i změnit způsob stanovení daně.

Pokud tedy byl zrušen rozsudkem krajského soudu dodatečný platební výměr ze dne 15. 11. 2006 spolu s rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 1. 2008, nemůže správce daně v řízení pokračovat. Přitom krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i uvedený dodatečný platební výměr právě pro procesní pochybení spočívající

v neprovedení výslechu svědka a pro nesprávné hodnocení důkazů; nejednalo se přitom o takové vady, které by nebylo lze odstranit v rámci řízení před žalovaným.

Rozhodoval-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému v daňovém řízení, není, s přihlédnutím k výše vysloveným názorům zdejšího soudu, důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (dodatečný platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem.

Nejvyšší správní soud naopak přisvědčil krajskému soudu v hodnocení skutkového stavu. Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní otázka ohledně tvrzeného prokázání skutečností stěžovatelem ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. byla krajským soudem posouzena v souladu se zákonem a rovněž v intencích konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se jiného daňového subjektu. V projednávané věci bylo prokázáno, že předmětné práce byly fakticky provedeny, byly dále předány zahraničnímu odběrateli a tímto byly také žalobci zaplaceny. Nejednalo se tudíž o dodávky fiktivní. Stejně tak v případě dodavatele (společnost AHLS) se nejednalo o subjekt fiktivní (byť nekontaktní); společnost je zapsána v obchodním rejstříku.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na ust. § 28a odst. 6 obchodního zákoníku, který zajišťuje zásadu tzv. rejstříkového pořádku. Každý orgán veřejné správy je povinen vždy upozornit rejstříkový soud na nesoulad mezi skutečným a zapsaným stavem. Konkrétně ust. § 200b odst. 3 o. s. ř. stanoví, že soudy nebo jiné správní orgány upozorní rejstříkový soud vždy na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem zápisu v obchodním rejstříku, jakmile tato skutečnost při jejich činnosti vyjde najevo. Vyšlo-li tedy v souvislosti s dožádanými úkony ve vztahu ke společnosti AHLS najevo, že tato na uvedené adrese nesídlí, její jednatelé jsou nekontaktní, popř. žádnou činnost nevyvíjí, je povinen správce daně postupovat dle výše uvedeného ustanovení, nemůže však sám z těchto skutečností bez dalšího dovodit, že uvedená společnost práce neprovedla.

Neprokázání výdaje uplatněného žalobcem správce daně postavil zejména na skutečnosti, že za dodavatele jednala osoba, která neměla k tomu oprávnění, resp. že výdaj nebyl uskutečněn ve prospěch toho, kdo byl podle smlouvy povinen plnění uskutečnit. Správce daně však zcela odhlédl od toho, že práce byly ve skutečnosti fakticky provedeny, výdaj prokazatelně byl vynaložen (bylo vyplaceno žalobcem v hotovosti určité existující osobě - p. K., resp. za tohoto byl označen; nebylo přitom zjišťováno – např. popisem, rekonstrukcí podoby - zda osoba, která hotovost přebírala, byla p. K., či nikoli). Správce daně neprokázal nevynaložení výdaje žalobcem za účelem dosažení zisku ani tím, že by např. zjišťoval, zda práce nebyly např. provedeny samotnými zaměstnanci žalobce, (neprovedl výslechy svědků), nezjišťoval ani to, zda osoba, která hotovost od žalobce

přebírala, nebyla skutečně osobou shodnou s tou, s níž telefonicky v souvislosti s uskutečněním svědecké výpovědi jednal.

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 tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvém § 24 větě první: 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).

Skutečnosti, které je povinen prokazovat správce daně stanoví ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, hodlal-li vyloučit výdaje žalobcem uplatněné, že skutkový stav tvrzený žalobcem byl jiný, než tvrdil. Pokud žalobce např. jako důvod nutnosti subdodávek uvedl, že nemohl takový objem prací splnit pouze se svými zaměstnanci, a proto využil subdodávky, bylo na místě zabývat se důvodností takového tvrzení, tím spíše, prokazoval-li žalobce dodání prací výkazy odpracovaných hodin údajných zaměstnanců dodavatele, a to např. včetně částek stravného, apod. Teprve po zhodnocení objemu provedených prací, vlastních kapacit žalobce, počtu odpracovaných hodin, objemu proplacených mezd, místem výkonu prací a srovnáním období, kdy měly být prováděny apod., mohl správce daně, resp. žalovaný případně dospět k závěru o tom, že žalobce práce provedl např. výhradně vlastními pracovníky. Pouze za takové situace (bylo-li by prokázáno, že práce byly provedeny pracovníky žalobce v rámci jejich pracovní doby), by závěr o neoprávněném uplatnění výdaje byl na místě. Tímto směrem však správní orgány dokazování nevedly. Samotná skutečnost, že osoba, které bylo za práce zaplaceno, nebyla oprávněna za, na smlouvách deklarovaného dodavatele, jednat, však znamená pouze to, že tato osoba (nikoli deklarovaný dodavatel) je povinna takový příjem zdanit, nelze však z této skutečnosti

dovozovat, že výdaje, které (bylo-li tomu tak) byly skutečně vynaloženy za fakticky provedené práce, při splnění všech výše uvedených podmínek, nelze na straně toho, kdo je vynaložil, uznat dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Závěr o neuznání výdaje uskutečněného žalobcem nelze dovozovat, jak bylo naznačeno již výše, nadto ani ze skutečnosti, že dodavatel, popř. jiná osoba je nekontaktní, nepodává daňová přiznání nebo předmětné příjmy nezdanila. Závěry správce daně o nesplnění podmínek pro uznání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních mohou mít opodstatnění pouze tehdy, nebyly-li tyto výdaje skutečně vynaloženy (např. osoba, které byly peněžní částky vyplaceny nebyla ve skutečnosti p. K.), anebo, jak již bylo uvedeno, práce byly provedeny samotným žalobcem.

Námitkám stěžovatele stran prokázání skutečností dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků naopak Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a hodnocení procesního postupu stran dokazování, k němuž dospěl krajský soud, přičemž tento správně dovodil, že správce daně důkazní břemeno neunesl, shledal Nejvyšší správní soud správným.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost v rozsahu, v němž stěžovatel namítal nezákonnost zrušení správních rozhodnutí prvního stupně, důvodnou a vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodl o zrušení správních rozhodnutí obou stupňů jedním výrokem, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení kasační stížnosti

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

V Brně dne 1. března 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu