

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **F. K.,** právně zast. Mgr. Petrem Maršálkem, se sídlem Dolní náměstí 342, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2009, č. j. 30 Ca 204/2007 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2007, č. j. 6381/07-1102-705050, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vsetíně ze dne 20. 11. 2006, č. j. 107877/06/403912/0226, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 228 840 Kč. Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Brně bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení; proti tomuto rozsudku nyní podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 11. 5. 2009 stěžovatel uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), neboť má v předmětném případě za to, že Krajský soud v Brně nesprávně posoudil danou právní otázku. Stěžovatel uvádí, že krajský soud shledal, že ve věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobce v žalobě namítal, že v řízení před správním orgánem I. stupně došlo k porušení ustanovení upravujících dokazování podle zákona o správě daní a poplatků, neboť žalobci nebylo pro pochybení správního orgánu umožněno, aby v řízení provedl všechny důkazy, jimiž chtěl prokázat, že částku 886 000 Kč, kterou předal společnosti SORIA, spol. s r. o., resp. jejímu zástupci R. G., vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Krajský soud v Brně dospěl v rozsudku k závěru, že v řízení před správním orgánem došlo k procesnímu pochybení, pokud žalovaný neprovedl důležitý důkaz - výslech svědka R. G. Stěžovatel se závěrem soudu o povinnosti provést důkaz svědeckou výpovědí R. G. nesouhlasí a má za to, že odvolací orgán přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí v souladu s procesní úpravou daňového řízení, a že nebylo jeho povinností zajistit svědeckou výpověď p. G. bez návrhu žalobce.

Stěžovatel předně namítá, že tvrzení žalobce o opakovaném upozorňování na nutnost výslechu pana R. G. nemá oporu v připojeném spisovém materiálu (není patrno z průběhu daňové kontroly a nebylo žalobcem v odvolání namítáno), proto i uvozující odkaz soudu na toto žalobcovo tvrzení v závěrech obsažených na str. 5 třetí odstavec rozsudku, kdy soud konstatuje: „*Za situace, kdy žalobce v žalobě výslovně uvádí, že několikrát upozorňoval správní orgán, že ve věci je nutné vyslechnout R. G.,...*“, není pro posouzení povinnosti provedení výslechu p. G. srozumitelný.

Stěžovatel uvádí, že žalobcem uváděné jméno R. G. se poprvé objevuje až v písemné reakci (odpovědi ze dne 26. 10. 2006) na výzvu správce daně k dokazování, a to až po výpovědi p. J. Germa uvedeného ve smlouvě o dílo jako zástupce SORIA, spol. s r. o. (a uvedeného i na fakturách jako výstavce; identický podpis je i na pokladních dokladech, kterými žalobce deklaroval provedenou úhradu faktur v hotovosti), je tedy prokazatelné, že pány Z. a S., až doposud uváděné žalobcem jako osoby předávající žalobci podepsanou smlouvu, k žádným úkonům nezmocnil a ani je nezná. Dle stěžovatele si žalobce po měsíci od výpovědi p. Germa, kdy nejprve nebyl schopen správci daně podrobnosti ohledně smlouvy sdělit (nepamatoval si konkrétní místo podpisu, jméno předávající osoby - viz protokol o ústním jednání č. j. 76942/06/403930/4745), poté uvedl jako osoby předávající mu podepsanou smlouvu p. Z. a p. S. (viz protokol o ústním jednání č. j. 80611/06/403930/4745), náhle si přesně vybavuje osobu předávající mu smlouvu a současně osobu, které byly vystavené faktury v nemalé částce 886 000 Kč před pouhým rokem a půl hotovostně hrazeny, a to R. G. Z historie výpisu z obchodního rejstříku obou obchodních společností (SORIA, spol. s r. o.- tvrzený dodavatel, MT PLUS, a. s. – jediný společník tvrzeného dodavatele) však údaj o majetkové účasti p. G nevyplývá. Stěžovatel uvádí, že majetková účast ve společnosti nezakládá oprávnění jednat jménem společnosti vůči třetím osobám. Dle výpisu z obchodního rejstříku společnosti SORIA, spol. s r. o. je zřejmé, že jednatelem společnosti byl od 19. 11. 2004 do 30. 3. 2005 Július Germ, od tohoto

data je společnost bez jednatelů, přičemž jediným společníkem společnosti je od 8. 2. 2005 společnost MT PLUS, a. s.

Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že z výpisu z obchodního rejstříku jednoznačně vyplývá, že v době, kdy byla uzavřena rámcová smlouva o dílo a vystaveny faktury (mimo fakturu č. 1010-2005), které žalobce předložil jako důkaz prokazující daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, figuroval v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti pan Germ. Dle historie výpisu z obchodního rejstříku neplyne, že by pan R. G. byl společníkem a 100% akcionářem společnosti SORIA, spol. s r. o. ani že by byl za ni oprávněn jednat. Podle stěžovatele je jméno pana R. G. podruhé žalobcem zmiňováno až v textu odvolání, kdy žalobce odkazuje na vyjádření p. G., kterého označuje jako 100% majitele obchodního podílu SORIA, spol. s r. o.; jméno p. Germa se na rámcovou smlouvu mělo dostat omylem, a to z důvodu časové dispozice funkce jednatele společnosti SORIA, spol. s r. o. Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že pokud žalobce zmínil jméno R. G. ve výše uvedené písemné odpovědi ze dne 26. 10. 2006, aniž by žalobce důkazní prostředek svědeckou výpovědí této osoby přímo navrhl, bylo povinností žalovaného s přihlédnutím zejména k obsahu zápisu z obchodního jednání a ust. § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků provést důkaz svědeckou výpovědí R. G.

Stěžovatel opakovaně namítá, že pan G. není a nebyl osobou oprávněnou za společnost SORIA, spol. s r. o. jednat (žádné zmocnění či oprávněnost k tomuto úkonu nebylo v daňovém řízení předloženo či zjištěno). Vyjádření pana G. v zápisu z obchodního jednání ze dne 6. 12. 2006 (tzn. obsah zápisu, se kterým krajský soud důležitost provedení výslechu p. G. spojuje), že byl osobně účasten při přebírání prací včetně úhrad faktur v zastoupení společnosti SORIA, spol. s r. o., je v rozporu s výše uvedenou skutečností a s ohledem na svědeckou výpověď pana Germa, žádným způsobem neprokazuje oprávněnost zahrnutí dokladů od společnosti SORIA, spol. s r. o. (vystavených na základě rámcové smlouvy) do nákladů žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Skutečnost, že pan G. dle jeho prohlášení údajně osobně převzal hotovost a byl při přebírání prací (ačkoliv žádné zmocnění či oprávněnost k tomuto úkonu nebyla správcem daně zjištěna), nemůže být důkazem o tom, že fakturované práce skutečně provedla společnost SORIA, spol. s r. o. a úhrada v hotovosti byla směřována této společnosti tak, jak deklaruje žalobce dle jím předložených dokladů k dané věci a jak i vyplývá z jeho účetnictví. Požadavek soudu, že rozhodující je prokázání faktické stránky, tj. zda skutečně společnost SORIA, spol. s r. o. provedla práce pro žalobce, by tak nemohl být naplněn výslechem p. G., který za žalobcem tvrzeného dodavatele nemohl jednat.

Stěžovatel uzavírá, že žalobce v daňovém řízení neprokázal své tvrzení, že fakturované práce provedla společnost SORIA, spol. s r. o. a že jím uplatněné náklady skutečně vynaložil, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti.

Předmětem řízení před správními orgány bylo prokázání toho, zda žalobce oprávněně zahrnul do výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, částku ve výši 886 000 Kč za provedené práce vyfakturované společností SORIA spol. s r. o. (dále jen SORIA). Jak vyplývá ze správního spisu, bylo při kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 správcem daně zjištěno, že daňový subjekt zahrnul do výdajů doklady vystavené SORIA na částky, které měly být uhrazené v hotovosti na základě pokladních dokladů. Jednalo se o náklady za provedené práce bez DPH v celkové částce 886 000 Kč. V průběhu daňové kontroly žalobce k výše uvedeným dokladům předložil „Rámcovou smlouvu o dílo“ ze dne 1. 4. 2005 (s dobou plnění nejpozději do 31. 12. 2005), kterou uzavřel jako odběratel se společností SORIA a kterou, dle výpisu z obchodního rejstříku, měl zastupovat Július Germ. Předmětem smlouvy mělo být „zhotovení polotovarů za použití operací obrábění na zakázkách zadaných odběratelem dle výkresové dokumentace, technologických postupů a příslušných oprávnění“. Součástí předmětu plnění v cit. smlouvě je ujednání, že k zakázce bude předložena potřebná výkresová dokumentace tak, aby s ní mohl být seznámen zástupce dodavatele před započetím prací, jednotlivé části plnění jsou vždy specifikovány měsíční objednávkou. Konkrétní zadání práce jednotlivým pracovníkům si bude dodavatel řídit na základě pravidelných kapacitních porad u odběratele. Ze smlouvy dále vyplývá, že odběratel (žalobce) byl povinen mimo jiné i proškolit pracovníky dodavatele o režimu rizikových pracovišť a omezeních, jež se k nim vážou.

Ze spisu se dále podává, že žalobce k těmto výdajům uvedl, že rámcovou smlouvu podepsal v Brně, konkrétní místo si již nepamatuje, p. Germa (jednatel SORIA) osobně nezná, neboť smlouvu donesl k podpisu jeho zástupce, na jehož jméno si nevzpomíná. Později žalobce uvedl, že podepsanou smlouvu o dílo se společností SORIA mu předali p. Z. a p. S. V rámci smlouvy o dílo se společností SORIA byly prováděny práce dle přijatých faktur na území ČR – Týnec u Olomouce, Majetín u Přerova a práce byly prováděny pro firmu Metech s. r. o., Majetín dle objednávek. K údajnému proškolení pracovníků společnosti SORIA bylo žalobcem sděleno, že důkazní prostředky momentálně nemá k dispozici.

Na základě těchto skutečností byla provedena svědecká výpověď J. Germa (jednatele SORIA dle výpisu z obchodního rejstříku od 19. 11. 2004 do 30. 3. 2005) za účasti žalobce (protokol č. j. 218920/06/288936/3888 ze dne 26. 9. 2006). Svědek uvedl, že osobu žalobce nezná, předloženou rámcovou smlouvu o dílo ze dne 1. 4. 2005 neuzavřel, podpis na předložené smlouvě není jeho a ani otisk razítka nesouhlasí s razítkem, které bylo používáno ve společnosti SORIA. Dále uvedl, že předmětné faktury, které měly být vystaveny společností SORIA, tato nevystavila a žádné práce dle objednávek uvedených na těchto fakturách v Týnci u Olomouce a v Majetíně u Přerova společnost neprováděla.

K pokladním dokladům, na základě kterých měl pan Germ převzít peněžní hotovost za předmětné vystavené faktury, svědek uvedl, že žádné peníze společnost nepřevzala a ani na těchto dokladech nesouhlasí podpis a razítko společnosti. Dále svědek uvedl, že pány jmény Z. a S. nezná a nikdy jim žádné pověření k zastupování nedal.

Dne 30. 10. 2006 bylo správci daně doručeno sdělení žalobce s tím, že rámcová smlouva se SORIA mu byla předložena jejím společníkem a zástupcem společnosti MT PLUS a. s., p. R. G., který se prokázal jako společník a 100% akcionář společnosti SORIA spol. s r. o. Na základě odsouhlasených měsíčních výkazů byly vystaveny faktury, které byly hotovostně vypláceny p. G. dle přiložených výdajových a příjmových dokladů.

Na základě výsledků provedeného dokazování správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal uplatněné předmětné výdaje, závěr správce daně postavil zejména na skutečnosti, že za údajného dodavatele jednala resp. měla jednat osoba, která neměla k tomu oprávnění, resp. že výdaj nebyl uskutečněn ve prospěch toho, kdo byl podle smlouvy povinen plnění uskutečnit. Stěžovatel tomuto závěru přisvědčil.

Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí stěžovatele postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že ve věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud konstatoval, že v řízení před správním orgánem I. stupně došlo k porušení ustanovení upravujících dokazování podle zákona o správě daní a poplatků, neboť žalobci nebylo pro pochybení správního orgánu umožněno, aby v řízení provedl všechny důkazy, jimiž chtěl prokázat, že částku 886 000 Kč, kterou předal společnosti SORIA, spol. s r. o., resp. jejímu zástupci R. G., vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Krajský soud dále uvedl, že podmínkou prokázání nákladu podle ust. § 24 odst. 1 věty první cit. zákona nemusí být skutečnost, zda společnost SORIA spol. s r. o. její příjem zahrnula do účetnictví a řádně zdanila, nýbrž rozhodující je prokázání faktické stránky, tj. zda skutečně společnost SORIA provedla práce pro žalobce, což může být prokázáno rozličnými důkazy.

Nejvyšší správní soud, jakkoli se zcela neshoduje se všemi důvody, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, zcela sdílí názor krajského soudu ohledně nesprávně vedeného důkazního řízení správními orgány a nad rámec odůvodnění krajského soudu dodává následující.

Meritem sporu bylo posouzení daňové účinnosti uplatněných výdajů. Daňová teorie mezi 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 zákona o daních z příjmů 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, přist. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy připomíná, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, je a priori jeho povinností prokázat, že jednak byly předmětné výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, reálnou. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro posouzení, zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se např. jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to i v souladu se zásadami formální logiky.

Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že této povinnosti správce daně dostatečně nedostál a faktickou stránkou uplatněných výdajů, jak konstatoval krajský soud ve svém zdůvodnění, se nikterak blíže nezabýval. Hodlal-li totiž správce daně vyloučit žalobci výdaje, které tento určitým způsobem dokládal, přešlo na něj ve smyslu ust. § 31 odst.8 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno stran vyvrácení skutečností žalobcem deklarovaných. Správce daně však této své povinnosti ne zcela dostál. Jak dále vyplývá ze spisového materiálu, žalobce předložil k fakturám, jako důkazní prostředky tzv. objednávky prací. Tyto se však omezují toliko na číselné označení údajně předaných výkresových dokumentací, které však již součástí spisového materiálu nejsou a ani ze zprávy o kontrole nelze dovodit, zda je měl správce daně k dispozici či nikoli, popř. zda jejich předložení po žalobci požadoval. Především je nutno konstatovat, že z předložené rámcové smlouvy, jejímž předmětem je „zhotovení polotovarů za použití operací obrábění...“, jen stěží lze nyní dovozovat, jaké práce tím byly míněny, ze spisu nijak neplyne, o jaké konkrétní práce se mělo jednat, v jakém rozsahu a kým konkrétně je měla spol. SORIA pro žalobce realizovat. Za jediné vodítko ohledně zjištění charakteru údajně provedených prací tak lze označit pouze sdělení žalobce ze dne 26. 10. 2006, ve kterém uvedl, že se mělo jednat o svářečské práce, řezání materiálu, obrušování svárů a další práce. Jakkoli tedy správní orgány hodnotily unesení či neunesení důkazního břemene žalobcem, nebyl-li řádně zjišťován skutkový stav (konkrétní charakter prací, jejich objem,...) nebylo na straně správce daně de facto co vyvracet ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní. Pokud tedy žalobce uváděl, že spol. SORIA pro něj provedla práce za nikoli

zanedbatelné částky, bylo by na místě, aby správce daně zaměřil dokazovaní předně ke zjištění druhu údajně provedených prací, jejich objemu či rozsahu, osob, které je měly resp. mohly vykonat (pokud se mělo jednat o zaměstnance spol. SORIA) apod. Teprve po zjištění, jaké práce, v jakém čase, místě a kým mohly být realizovány, mohl správce daně, resp. žalovaný případně dospět k závěru např. o tom, že práce provedeny vůbec nebyly nebo je žalobce provedl např. vlastními pracovníky. Správní orgány mohly dojít i k takovému závěru, že např. s ohledem na charakter deklarovaných prací (pokud se tedy skutečně jednalo o svářečské práce), práce nemohly být provedeny deklarovanými dodavateli, neboť pro druh svářečských prací je např. vyžadována zvláštní odborná způsobilost, kterou dodavatelé nedisponují; např. spol. SORIA, jejímž předmětem podnikání je koupě zboží, zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu, služeb, dopravy, silniční motorová doprava apod., popř. osoba p. G. (disponuje-li případně vůbec nějakým živnostenským oprávněním) či další odlišný subjekt. Pouze za takové situace, bylo-li by zjištěno, že deklarované práce např. nebyly provedeny vůbec, by závěr o neoprávněném uplatnění výdaje byl na místě. Tímto směrem však správní orgány dokazování nevedly.

Zjišťování skutkového stavu, jež správní orgány pominuly, však zdejšímu soudu nepřísluší. Výše uvedená úvaha Nejvyššího správního soudu ohledně možného hodnocení dané věci vychází pouze ze skutkového stavu, jenž je prost konkrétních zjištění a pokud správní orgány okolnosti daného obchodního případu zjistily, blíže se o ně nikterak ve spisovém materiálu nepodělily. O neúplnosti provedeného dokazování svědčí i další skutečnosti, jenž se ze spisu podávají. Tvrdil-li např. žalobce, že potřeboval výpomoc z důvodu své rozpracované zakázky, nebylo správními orgány nijak zjišťováno, z jakých důvodů se obrátil právě na tuto společnost, popř. od koho získal na ni kontakt atd. Rovněž tak v případě, kdy žalobce uvedl, že se mu p. G. při uzavírání rámcové smlouvy prokázal jako společník a „100 % akcionář" SORIA spol. s r. o. avšak následně připouští, že se stal obětí podvodu „nastrčenou osobou" – a to p. G., absentuje ve správním spise jakákoli hodnotící úvaha správních orgánů o způsobu prokázání těchto údajů.

K závěrům správních orgánů o neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů pak lze uvést, že ani tyto neobstojí a námitky stěžovatele v tomto směru nejsou důvodné. Skutečnost, že osoba p. G., kterému dle žalobce zřejmě mělo být za práce zaplaceno, nebyla oprávněna za deklarovaného dodavatele jednat, znamená pouze to, že tato osoba (nikoli tedy deklarovaný dodavatel spol. SORIA) by byla povinna takový příjem zdanit, pokud by ovšem práce skutečně provedla. Fakt, že p. G. nebyl za spol. SORIA oprávněn jednat konečně nelze dovozovat ani z výpisu v obchodním rejstříku, který má pouze deklaratorní charakter. Jak správně uvedl krajský soud, a s tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, to že stav zápisu v obchodním rejstříku svědčil o tom, že spol. SORIA neměla od 1. 4. 2005 jednatele, ještě nemuselo znamenat, že jím nebyla např. osoba p. G., když tento mohl být jmenován do funkce jednatele společnosti po odvolání původního jednatele p. Germa a o jeho jmenování mohl být např. pořízen zcela jiný zápis o konání valné hromady, než ten, který byl např. pořízen při odvolání p. Germa. Ani zde nelze hodnotit, zda správce daně či žalovaný např. nahlédnutím do sbírky listin vedených příslušným rejstříkovým soudem, tuto skutečnost ověřovaly či tak dovozovaly „jen" z výpisu z obchodního rejstříku, který se ve spise nachází.

Lze tedy konstatovat, že 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 (práce nebyly provedeny, peněžní částky nebyly vyplaceny, anebo, jak již bylo uvedeno, byly práce provedeny samotným žalobcem). Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že za stávajících skutkových zjištění, nelze přistoupit ke konkrétnímu skutkovému hodnocení daného případu a není možné posoudit, zda byly naplněny výše uvedené podmínky pro daňovou uznatelnost předmětných výdajů v intencích ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť správní orgány vycházely při posuzování věci z neúplných zjištění a tímto vadným postupem pak nemohly ani dospět k právním závěrům, které by s řádně zjištěným skutkovým stavem korespondovaly. Správní orgány sice označily skutkový stav v daném případě za nesporný, nicméně zjištění skutkového stavu, jak bylo provedeno správními orgány, se ve stávající podobě jeví pro posouzení věci jako nedostatečné a rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelným.

Ze shora cit. důvodů je zdejší soud toho názoru, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit předně pro nepřezkoumatelnost. Jakkoli krajský soud opřel své rozhodnutí zčásti o jiné důvody, tj. byl přesvědčen o nezbytnosti provedení výslechu svědka p. G., neboť, dle něj „*... právě tato osoba může vnést světlo do celé věci...* ", tento názor Nejvyšší správní soud, s ohledem na výše uvedené, nesdílí. Svědecká výpověď p. G. bude na místě až tehdy, pokud primárně bude *in concreto* zjištěna vůbec realizace prací, jejich charakter, rozsah atd. Z důvodu hospodárnosti se však jeví jako zcela neúčelné zrušit rozsudek krajského soudu, který by opětovně nemohl jinak, než zrušit rozhodnutí žalovaného, pokud po zvážení míry opory výroku v odůvodnění, lze akceptovat důvody krajského soudu, které obstojí v podstatné a převažující míře (blíže k tomu viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ.na www.nssoud.cz).

Těmito důvody jsou závěry krajského soudu ohledně nutnosti prokázat faktickou stránku žalobcem uplatněných výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dodává, že v dalším řízení tak bude potřeba posoudit veškeré důkazy ve světle výše vysloveného právního názoru, případně zjistit všechny relevantní skutečnosti vzhledem k posuzovaným kritériím nastíněným v tomto rozhodnutí. Teprve poté bude možno posoudit, zda daňový subjekt naplnil podmínky pro uplatnění předmětných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokázat naplnění daných kritérií však musí prvotně daňový subjekt jako nositel důkazního břemene.

V tomto případě Nejvyšší správní soud doplnil závazný právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku. Ten je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. určující pro další postup správního orgánu a jeho respektování pak soud posuzuje v případě další žaloby. Jak žalovaný, tak i krajský soud v dalším řízení musí vycházet z toho, že o žalobě bylo rozhodnuto rozsudkem, který je třeba pojímat v jednotě s rozhodnutím o kasační stížnosti, což znamená, že pro správní orgán je závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud na základě dospěl k závěru, že právní otázka stran unesení důkazního břemene stěžovatelem ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. byla

krajským soudem posouzena v souladu se zákonem. Žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno, když povinnosti řádně zjistit skutkový stav předně nedostály správní orgány, které důkazní řízení zatížily podstatnými vadami. Z uvedených důvodů tedy nemohl shledat Nejvyšší správní soud uplatněné kasační námitky ve své podstatě důvodnými, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu náhrada nákladů nenáleží, žalobce byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti však neuplatnil.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. března 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu