

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Z. Č.**, zastoupena Mgr. Luďkem Růžičkou, advokátem se sídlem Vackova 44, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2009, čj. 450/09-1102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2011, čj. 29 Ca 62/2009 – 43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2011, čj. 29 Ca 62/2009 – 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“) zahájil dne 29. 6. 2007 u žalobkyně kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Žalobkyně neprokázala předloženými fakturami na nákup vepřového masa od společnosti Maso – Třebovle s. r. o. uskutečnění daňově uznatelných výdajů. Jednatel této společnosti popřel, že by kdy s žalobkyní obchodovali a vystavili žalobkyní předložené faktury. Proto správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 5. 2008, čj. 143323/08/303912/7801, doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 461 776 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného označeným v záhlaví.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud dospěl k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním, a proto nebylo namístě uchýlit se ke stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění výdajů v souladu s předloženými fakturami.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V prvé řadě se domnívá, že řízení před krajským soudem bylo stiženo zásadní procesní vadou. Stěžovatelka při jednání navrhla provedení důkazů – výslechu zástupců společnosti E.ON, pobočka Přerov, a společnosti Vodafone. Jejich výslechem mohlo být prokázáno, že stěžovatelka využívala plnění těchto společností pro svou podnikatelskou činnost a že tyto služby byly řádně uhrazeny. Krajský soud však vůbec nerozhodl, zda důkazy provede, či nikoliv. Při jednání ani v písemném vyhotovení rozsudku neuvedl, proč nebylo třeba tyto důkazy provádět. Okolnost, že stěžovatelka vznesla námitky proti vyloučení výdajů za služby přijaté od výše uvedených společností ze základu daně až v řízení před soudem, nemá sebemenší vliv na přípustnost provedení navržených důkazů.

[4] Rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud nechal zcela bez povšimnutí žalobní námitku o vadách řízení před správními orgány, které měly spočívat v porušení § 2 odst. 1 a 3, § 31 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a o porušení práv stěžovatelky vyplývajících z čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod, stejně jako v zásahu do zásady rovného postavení daňových subjektů před zákonem, která plyne z čl. 1 Listiny.

[5] Krajský soud se dále nevypořádal s žalobním bodem č. VI., který byl obsažen ve včas podané žalobě. Je liché tvrzení krajského soudu, že námitka byla uplatněna po lhůtě k podání žaloby. Soud poté přesto uvedl, že je žalobní bod nedůvodný. Tento závěr je nepřezkoumatelný, jelikož z něho není zřejmé, z jakých skutkových okolností ho soud dovozuje. Rozhodnutí je nepřesvědčivé, neboť svědčí o tom, že soud neví, zda tato žalobní námitka byla, nebo nebyla obsažena v žalobě.

[6] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatelka i v tom, že soud vypořádal žalobní body povrchně, bez hlubšího posouzení, a to bez posouzení kautel plynoucích z nálezu sp. zn. II. ÚS 664/2004, na nějž stěžovatelka poukázala. Rozhodnutí je spíše citací závěrů jiných soudů, než aby v něm soud prezentoval své vlastní skutkové a právní závěry vztahující se k výtkám stěžovatelky.

[7] Soud výslovně nereagoval na žalobní bod VI. (*správně zřejmě IV. – pozn. NSS*), tj. že stěžovatelce byla stanovena daň v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Soud cituje toto ustanovení pouze na str. 7 rozsudku, to však jen jako součást odůvodnění jiného, citovaného judikátu. Bylo-li by přesto možné dovodit, že soud implicitně vyslovit závěr, dle něhož byla stěžovatelce doměřena daň v souladu s § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů, jednalo by se o závěr nesprávný. Uznatelnost výdaje je vázána toliko na povinnost prokázat, že výdaj byl použit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný však založil svůj závěr na tom, že stěžovatelka neprokázala vynaložení výdaje vůči deklarovanému dodavateli. Tuto skutečnost ovšem nebyla stěžovatelka povinna prokazovat.

[8] Stěžovatelka dále namítá, že nebyla vůbec obeznámena s výslechem jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o. Taktéž při místním šetření je třeba respektovat práva daňových subjektů plynoucí z § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

[9] Na závěr stěžovatelka navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Ve vyjádření ze dne 28. 4. 2011 žalovaný uvedl, že stěžovatelka byla vyrozuměna o konání výslechu jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o., doklad o tom je založen ve správním spisu. Příslušný žalobní bod uplatnila stěžovatelka až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Žalovaný dále poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž se nepřezkoumatelností rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozumí jen nedostatek důvodů skutkových. Jestliže žalobkyně prezentovala v žalobě stejné námitky jako v daňovém řízení a krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, je možné, aby soud reprodukoval úvahy obsažené v napadeném rozhodnutí a přičinil k nim souhlasnou poznámku.

[11] Žalovaný dále shrnuje průběh důkazního řízení a popírá tezi stěžovatelky, že provedené dokazování je nedostatečné. Stěžovatelka byla dle § 24 zákona o daních z příjmů povinna prokázat své tvrzení o provedení úhrady za dodané zboží dle předložených faktur. Kromě faktur, jejichž správnost byla zpochybněna na základě výslechu jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o., žádný důkazní prostředek nepředložila ani nenavrhla jeho obstarání.

[12] Žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.A.**] a poté námitkou nesprávného posouzení právní otázky výkladu důkazního břemene ve vztahu k § 24 zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.B.**]. Na závěr soud vyložil, proč se nemohl zabývat námitkami, dle nichž bylo daňové řízení zatíženo vadami [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.C.**].

IV.A.
Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů

[15] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, pokud se soud nevypořádal s žalobními body uplatněnými v řízení před krajským soudem (např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 – 62, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 – 74, nebo rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), nebo s návrhy důkazních prostředků (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 – 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 1. 4. 2008, čj. 9 Azs 15/2008 – 108). K tomu možno uvést, že takzvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem přes návrh účastníků rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle zásady volného hodnocení důkazů přes návrh účastníků vůbec nezabýval, téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí, ale současně též jeho protiústavnost [čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod; k tomu srov. nález sp. zn. III. ÚS 61/94 ze dne 16. 2. 1995 (N 10/3 SbNU 51) či rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2009, čj. 1 Afs 76/2009 – 56, body 31 a 32]. Jde tedy o procesní situace, v nichž bylo účastníky řízení navrženo provedení konkrétního důkazu, přičemž návrh na toto provedení byl soudem bez věcně adekvátního odůvodnění zamítnut, eventuálně zcela opomenut. To znamená, že ve vlastních rozhodovacích důvodech o zamítnutí návrhu na provedení důkazu nebyla zmínka buď vůbec žádná či toliko okrajová a obecná, neodpovídající povaze a závažnosti věci (srov. např. nález sp. zn. I. ÚS 2343/08 ze dne 25. 3. 2009).

[16] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí naopak nezakládají dílčí nedostatky textu odůvodnění (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 75).

IV.A.1
Neprovedení navrhovaných důkazů

[17] Stěžovatelka v žalobě napadla závěr žalovaného, že výdaje za odběr elektrické energie a za poskytnuté telekomunikační služby nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Bylo-li by dokazování prováděno ze strany správce daně řádně, měl učinit dožádání na provozovatele mobilní telefonní sítě nebo dodavatele elektrické energie. Při jednání stěžovatelka navrhla provést za účelem doplnění skutkového stavu výslech zástupce společnosti E.ON, pobočka Přerov, a společnosti Vodafone. Výslechy má být dle stěžovatelky prokázáno, že neuznané faktury od těchto dodavatelů byly stěžovatelkou použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[18] Z protokolu o jednání nevyplývá, že by soud jakkoliv rozhodl o důkazních návrzích stěžovatelky. Z jeho dalšího postupu v řízení lze implicitně dovodit, že uvedené návrhy na doplnění dokazování zamítl. Soud v odůvodnění rozsudku ve vztahu k žalobnímu bodu, k němuž se vztahují důkazní návrhy, uvedl, že stěžovatelka nespecifikovala, z jakého důvodu považuje výdaje za elektrickou energii a telefonní hovory za výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jakými důkazy je schopna svá tvrzení prokázat. Krajský soud dále poukazuje na § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též jen „ZSDP“), a na důkazní povinnost stěžovatelky.

[19] V protokolu o jednání ani písemném vyhotovení rozsudku není uveden důvod, pro nějž krajský soud důkazní návrhy stěžovatelky implicitně zamítl. Tím, že se krajský soud nevypořádal s návrhy stěžovatelky na doplnění dokazování, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. V této situaci nemůže Nejvyšší správní soud hodnotit namísto krajského soudu nezbytnost provedení navržených důkazů. Teprve poté, co z odůvodnění rozsudku krajského soudu budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí, včetně eventuálního odůvodněného rozhodnutí krajského soudu o tom, proč není provedení stěžovatelkou navrženého důkazu nezbytné, bude se moci stěžovatelka bránit cestou nové kasační stížnosti [srov. nález sp. zn. I. ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008 (N 225/51 SbNU 807), bod 14 a rozsudek NSS čj. 1 Afs 76/2009 – 56, cit. v bodě [15] shora, bod 32].

[20] Tato kasační námitka je důvodná.

IV.A.2
Nevypořádání odkazů na ustanovení zákona o správě daní a poplatků a Listiny základních práv a svobod

[21] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s námitkou porušení § 2 odst. 1 a 3, § 31 odst. 2 a 4 ZSDP a námitkou porušení práv stěžovatelky vyplývajících z čl. 1, čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Tato ustanovení se týkají dokazování v daňovém řízení, na jehož nedostatky stěžovatelka v žalobě poukazovala.

[22] Z kasační námitky není patrné, k jakému žalobnímu bodu se vztahuje. Stěžovatelka totiž argumentovala v žalobě citovanými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků dvakrát. Jednak ve vztahu k žalobnímu bodu, jímž namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně, jednak ve vztahu k žalobnímu bodu, v němž poukázala na to, že správce daně měl aplikovat § 31 odst. 5 ZSDP a stanovit daň dle pomůcek.

[23] Je sice pravdou, že krajský soud v odůvodnění rozsudku výslovně nezmínil citovaná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a Listiny základních práv a svobod, nicméně s oběma žalobními body jako takovými se vypořádal.

[24] Krajský soud shrnul na str. 6 a 7 rozsudku průběh dokazování před správcem daně, poukázal na jeho klíčové okamžiky, tj. že správce daně vydal dvě výzvy k prokázání skutečností, stěžovatelka předložila pouze faktury, žádné jiné důkazy nenavrhovala. Soud se na základě těchto skutečností neztotožnil s názorem stěžovatelky, že dokazování bylo prováděno nedostatečně. Dále se soud zabýval hodnocením důkazů, důkazním břemenem stěžovatelky a jeho rozsahem.

[25] Ve vztahu k žalobnímu bodu, kterým stěžovatelka napadala způsob stanovení daně, krajský soud uvedl, že v dané věci bylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka byla vyzvána, aby prokázala uskutečnění deklarovaných transakcí a provedení úhrad dodavateli masa. Své důkazní břemeno však neunesla. Z toho ovšem nelze dovozovat,

že nebylo možné dokazovat. Podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek proto nebyly splněny.

[26] Nejvyšší správní soud má za to, že rozsudek krajského soudu není ani v jedné z těchto částí nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se podstatou obou příslušných žalobních bodů zabýval a dostatečně podrobně vysvětlil, proč má námitky stěžovatelky za mylné, liché a obsahem správního spisu vyvrácené. Stěžovatelka v žalobě namítala, že nesprávným postupem správce daně měla být porušena uvedená ustanovení. Krajský soud ve svém rozsudku srozumitelně vysvětlil, proč má postup správce daně za správný a souladný s právem. Z toho plyne, že stěžovatelkou uváděná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a Listiny základních práv a svobod nebyla dle krajského soudu porušena. Skutečnost, že soud při vypořádání žalobních bodů tato ustanovení výslovně nezmínil, je pouze dílčím nedostatkem odůvodnění.

[27] Námitka je nedůvodná.

IV.A.3
Vypořádání žalobního bodu namítajícího porušení § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP

[28] Stěžovatelka uvedla pod bodem VI. žaloby, že nelze ponechat stranou ani okolnost, že došlo k porušení práva stěžovatelky vyplývajícího z § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP. Při jednání soudu, které proběhlo dne 25. 1. 2011, stěžovatelka tento bod rozvedla. Porušení uvedeného ustanovení spatřuje v tom, že jí nebylo umožněno účastnit se výslechu svědka dožádaným správcem daně (Finančním úřadem v Kolíně), neboť s jeho provedením nebyla obeznámena.

[29] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že tvrzení obsažené v žalobě nelze považovat za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ze žalobního bodu musí být zřejmá nejen právní argumentace, ale zejména skutkové důvody, na jejichž základě stěžovatelka dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 22. 4. 2004, čj. 6 Azs 22/2004 – 42, rozsudek ze dne 23. 10. 2009, čj. 8 Afs 31/2009 – 74, dále rozsudky rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, a ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Z tvrzení, jak bylo formulováno v žalobě, není patrno, z jakých skutkových důvodů se stěžovatelka domnívá, že bylo porušeno její právo dle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP. Toto tvrzení pouze označuje právo, které mělo být porušeno, a odkazuje na právní kvalifikaci. Ovšem neuvádí, jakými konkrétními skutečnostmi (kroky, postupy správce daně) mělo dojít k porušení uvedeného práva, tj. v čem má porušení tohoto práva spočívat. Jedná se tak pouze o jakýsi zárodek žalobního bodu. V uvedené podobě nebylo tvrzení stěžovatelky způsobilé soudního přezkumu. Současně nebyl krajský soud povinen postupovat dle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzvat stěžovatelku k odstranění tohoto nedostatku, neboť žaloba obsahovala jiné perfektní žalobní body a byla projednatelná (shodně rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 As 92/2009 – 65, bod 11).

[30] Teprve při jednání soudu stěžovatelka doplnila své tvrzení o konkrétní skutkové důvody. Učinila tak ovšem po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se tak musel zabývat otázkou, zda lze takový postup označit

za rozšíření žaloby o další žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s., či zda se jedná o přípustnou precizaci zárodku žalobního bodu obsaženého již v žalobě.

[31] Východiskem pro posouzení této otázky je právní názor vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003 – 56 (publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS), dle něhož *„přepjatý formalismus při posuzování náležitostí žaloby ve správním soudnictví – a stejně tak i jakýchkoliv jiných procesních úkonů účastníků řízení – naprosto neodpovídá principu materiálního právního státu, ale ani samotnému poslání soudnictví. Primárním účelem soudní ochrany obecně je poskytování ochrany subjektivním právům, a pokud jde o správní soudnictví zvláště, potom subjektivním právům veřejným; tato ochrana musí být skutečná a spravedlivá. Soudy jsou nezávislé a nestranné státní orgány, které usilují o nalezení spravedlnosti rozhodováním v konkrétních věcech a které nemohou odmítnout zabývat se určitou věcí ze zcela formálních či spíše formalistických důvodů, ale pouze z takových příčin, které poskytování soudní ochrany skutečně vylučují; jiný přístup by byl stěží ústavně-konformní a znamenal by odepření spravedlnosti. Právo na spravedlivý proces je jedním ze základních práv, které má každý vůči státu, a které mu garantuje nejen Listina základních práv a svobod, ale též Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod. Meze práva na spravedlivý proces stanoví jednotlivé procesní řády (např. náležitosti žaloby, lhůta pro její podání, procesní podmínky), při jejichž výkladu je v souladu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod nezbytné šetřit jejich podstaty a smyslu a nezneužívat je k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Nabízejí-li se přitom dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch výkonu práva na spravedlivý proces a druhá proti němu, musí soud vždy zvolit výklad první.*“

[32] Soud vzal do úvahy, že míra abstrakce tvrzení uplatněného stěžovatelkou v žalobě není tak velká jako v některých případech, jimiž se zdejší soud zabýval v minulosti. Nosnou myšlenkou těchto judikátů je, že zákon neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod (např. „porušení zásad daňového řízení“) mohl žalobce v rámci řízení před správním soudem následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností. To by vedlo k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem a veškeré rozhodné skutečnosti by žalobci předkládali až při jednání, což zákon nedovoluje (viz rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407).

[33] V nyní posuzovaném případě však stěžovatelka s ohledem na obsah zárodku žalobního bodu a obsah správního spisu nemohla pod nedostatečně precizovaný žalobní bod doplňovat libovolný počet skutkových tvrzení. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP, jehož porušení se stěžovatelka v žalobě dovolávala, upravuje právo daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky pří ústním jednání a místním šetření. V daném případě byl proveden výslech pouze jednoho svědka (jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o.). Konkrétní způsob porušení tohoto práva stěžovatelky samozřejmě mohl mít více podob. Při jednání soudu stěžovatelka upřesnila, že porušení jejího práva má spočívat v tom, že ji dožádaný správce daně neuvědomil o provedení výslechu. V tomto okamžiku stěžovatelka doplnila zárodek žalobního bodu o nezbytná skutková tvrzení.

[34] Nejvyšší správní soud se domnívá, že by bylo v daném případě s ohledem na nižší stupeň abstraktnosti zárodku žalobního bodu a skutkové okolnosti případu přepjatým formalismem posuzovat precizaci žalobního bodu po lhůtě k podání žaloby za rozšíření

žaloby o nový žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud byl tedy povinen vypořádat se s tímto řádně uplatněným žalobním bodem.

[35] Skutečnost, že krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že dle jeho názoru se jedná o opožděný žalobní bod, poté ho ale přesto jako *obiter dictum* věcně posoudil, nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů (viz rozsudek ze dne 24. 7. 2008, čj. 2 Afs 67/2008 - 112, publ. pod č. 1697/2008 Sb. NSS, *NICO trading, spol. s r. o.*). Z rozsudku je zcela zřejmé, bez jakýchkoliv rozporů, že krajský soud nepovažoval žalobní bod za řádně uplatněný. Tento závěr je s ohledem na shora uvedené (zejména bod [34] shora) nesprávný. Nejvyšší správní soud se proto musel dále zabývat kvalitou věcného posouzení příslušného žalobního bodu, které krajský soud učinil jako *obiter dictum* a které zní: „*I kdyby však byla* (námitka – pozn. NSS) *uplatněna včas, nebyla by důvodná, neboť ze spisového materiálu vyplývá opak.*“ Úvaha krajského soudu vtělená do odůvodnění rozsudku je zcela nedostatečná. Není z ní vůbec zřejmé, z jakého dokumentu obsaženého ve spisovém materiálu tento závěr plyne, a tedy na podkladě jakých konkrétních skutkových okolností posoudil krajský soud uvedený žalobní bod. Kvalita úvahy krajského soudu vylučuje jakýkoliv přezkum závěru o nedůvodnosti žalobního bodu. I v této části je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[36] Kasační námitka je důvodná.

IV.A.4
Kvalita odůvodnění rozsudku krajského soudu

[37] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nezabýval skutečnou podstatou žalobních výtek, posoudil je pouze povrchně a nevypořádal se s aplikací právního názoru vyjádřeného v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (N 85/41 SbNU 105) na danou věc.

[38] Tuto obecnou kasační námitku stěžovatelka blíže nespecifikuje, proto rovněž její přezkum ze strany Nejvyššího správního soudu může být pouze obecný (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS čj. 4 As 3/2008 – 78, cit. v bodě [29] shora).

[39] Podstatou žalobních bodů byla otázka dostatečného zjištění skutkového stavu, povinnosti prokázat dodání zboží konkrétním dodavatelem a splnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek. Podstatou všech těchto žalobních bodů se krajský soud zabýval a vyjádřil k nim jednoznačný názor. K průběhu důkazního řízení se soud dostatečně vyjádřil na str. 6 a 7 rozsudku. Dospěl k závěru, že stěžovatelka byla při navrhování důkazních prostředků zcela pasivní, a to i přes obdržení dvou výzev ze strany správce daně. Správce daně na základě dokazování zpochybnil pravost stěžovatelkou předložených faktur. Dále krajský soud uvedl, že předložené faktury nesvědčí o tom, že zboží bylo nakoupeno právě od dodavatele na nich uvedených. V návaznosti na to krajský soud ocitoval rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, v němž je uvedeno, že daňový subjekt je povinen prokázat, že výdaj skutečně vynaložil. Tuto povinnost ovšem nelze splnit nevěrohodnými doklady, tj. těmi,

které obsahují nepravdivé údaje. V neposlední řadě soud odůvodnil, proč nebylo lze aplikovat § 31 odst. 5 ZSDP a stanovit daň na základě pomůcek.

[40] Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že se krajský soud vypořádal se samotnou podstatou uplatněných žalobních bodů (s výjimkou uvedenou v části IV.A.3). Z odůvodnění rozsudku jednoznačně plyne, že se jedná o závěry krajského soudu, které učinil na základě obsahu správního spisu ve vazbě na argumentaci stěžovatelky uplatněnou v řízení před soudem. Jestliže dospěl krajský soud k závěru, že správce daně i žalovaný posoudili sporné právní otázky zcela správně, je logické, že i vlastní argumentace soudu je podobná argumentaci obsažené v rozhodnutí žalovaného.

[41] Pokud jde o výtku stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s kautelami obsaženými v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 (cit. v bodě [37] shora), pak je třeba uvést, že podstatou cit. nálezu je právní názor, dle něhož je správce daně povinen poskytnout daňovému subjektu dostatečný prostor k prokázání jeho tvrzení, a to i v situaci, kdy předložené daňové doklady byly vystaveny neexistujícím subjektem. Průběhem dokazování, tedy podstatou žalobního bodu, v jehož rámci argumentovala stěžovatelka tímto nálezem, se krajský soud zabýval dostatečně (viz bod [39] shora). Skutečnost, že krajský soud výslovně neuvedl, že názor vyslovený Ústavním soudem v tomto nálezu se na danou věc nevztahuje, lze považovat jen za dílčí nedostatek odůvodnění. Stěžovatelce se dostalo srozumitelné informace, jak soud žalobní námitku vyhodnotil, a nic jí tak nebránilo, aby proti jeho názoru brojila kasační námitkou, opřenou např. o zmíněný nález Ústavního soudu.

[42] Tato námitka je nedůvodná.

IV.A.5
Vypořádání žalobního bodu ohledně výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

[43] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobním bodem napadajícím výklad § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jak jej provedl správce daně a žalovaný. Krajský soud se k této otázce sám nevyjádřil, pouze ocitoval rozsudek NSS čj. 5 Afs 40/2005 – 72 (cit. v bodě [39] shora), který se výkladem tohoto ustanovení zabýval.

[44] Krajskému soudu nelze vyčítat, že se při posouzení jednoho žalobního bodu opřel o citaci právního názoru Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku čj. 5 Afs 40/2005 – 72, který na věc aplikoval. Z rozsudku krajského soudu je naprosto zřejmé, že dle jeho názoru musí být ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázána nejen souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale rovněž samotné uskutečnění výdaje. Na újmu srozumitelnosti názoru krajského soudu není, že je uvedený názor obsažen v citaci přesně označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tím spíše, že závěry obsažené v citovaném rozsudku dopadají i na nyní posuzovanou věc a citace příslušné části je pečlivě zakomponována do textu odůvodnění rozsudku krajského soudu. Přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu by nebyla zvýšena tím, že by se krajský soud namísto přímé citace rozhodnutí kasačního soudu uchýlil k jeho parafrázi či prostému opsání bez uvedení odkazu na zdroj. Rozhodnutí

vrcholných soudů je zásadně třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Podpořil-li proto krajský soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na přiléhavou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, lze jeho postup označit naopak za žádoucí (srov. též rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 As 31/2008 – 72).

[45] Tato kasační námitka je nedůvodná.

IV.B.
Výklad § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

[46] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud poté, co dospěl k závěru, že rozsudek je ve vztahu k posouzení právní otázky výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přezkoumatelný, se zabýval správností výkladu této právní otázky krajským soudem.

[47] Dle stěžovatelky je daňový subjekt povinen prokázat toliko použití výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně a žalovaný však svůj závěr postavili na tom, že stěžovatelka neprokázala vynaložení výdaje právě a jen vůči deklarovanému dodavateli.

[48] Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně odečtou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[49] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný výdaj se dle § 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 zanese do účetnictví (v tomto případě do daňové evidence) a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 – 60, nebo též rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010 – 72 ve věci *Realitní kancelář NOVA s. r. o.*).

[50] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119 ve věci

EURO PRIM, spol. s r. o., část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86]. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* (...) *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100 ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*, část IV/e a)].

[51] V daném případě stěžovatelka tvrdila, že uskutečnila výdaje ve prospěch společnosti Maso – Třebovle s. r. o. Své tvrzení prokazovala fakturami. Správce daně zpochybnil jejich věrohodnost výslechem jednatele této společnosti. Výzvou ze dne 10. 3. 2008 vyzval správce daně stěžovatelku k tomu, aby prokázala a věrohodnými důkazními prostředky doložila, že výdaje za platby předložených faktur jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. aby prokázala a doložila, že zboží uvedené na fakturách jí bylo skutečně dodáno a kým a že uvedené faktury uhradila. Za tím účelem byla stěžovatelka vyzvána k předložení dokladů prokazujících vydání hotovosti a její výši a k prokázání, komu hotovost vydávala. V přípisu ze dne 23. 3. 2008 stěžovatelka uvedla, že faktury od společnosti Maso – Třebovle s. r. o. platila hotově, což je uvedeno i na fakturách. Dále sdělila, že nemůže odpovídat za to, že společnost Maso – Třebovle s. r. o. neuvádí tyto doklady v účetnictví.

[52] Stěžovatelku tížila břemeno tvrzení a tomu odpovídající břemeno důkazní, které ovšem nemohla unést předložením nevěrohodných faktur (viz rozsudek čj. 5 Afs 40/2005 – 72, cit. v bodě [49] shora). Ve shodě s judikaturou cit. v bodě [50] shora mohla stěžovatelka poté, co správce daně zpochybnil věrohodnost předložených faktur, setrvat na svém tvrzení, že výdaj uskutečnila ve prospěch Maso – Třebovle s. r. o., a prokázat své tvrzení jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Nebo mohla své původní tvrzení korigovat, např. uvést jiného (skutečného) dodavatele zboží a navrhnout provedení důkazů k prokázání svého pozměněného tvrzení. Stěžovatelka setrvala na svém původním tvrzení, a proto správce daně postupoval správně, pokud po ní požadoval prokázat, že výdaj uskutečnila ve prospěch Maso – Třebovle s. r. o. Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se

zdanitelnými příjmy. Stěžovatelka nicméně neprokázala ani samotné uskutečnění výdaje, natož jeho souvislost se zdanitelnými příjmy.

[53] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil při výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vazbě na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ani při jeho aplikaci na daný případ. Kasační námitka je proto nedůvodná.

IV.C.
Vady daňového řízení

[54] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že správce daně i žalovaný vycházeli z důkazu – odpovědi dožádaného Finančního úřadu v Kolíně ze dne 10. 10. 2007, čj. 218677/07, a jemu předcházejícího protokolu o místním šetření. Stěžovatelka poněkud nesrozumitelně směšuje výslech jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o., o jehož provedení údajně nebyla zpravena předem, a místní šetření u této společnosti, při němž bylo dle stěžovatelky porušeno její právo zaručené v § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP.

[55] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se jedná o dva odlišné úkony správce daně, a proto je třeba odlišovat i výtky směřované vůči nim.

[56] K námitce, že stěžovatelce nebylo oznámeno konání výslechu jednatele společnosti Maso – Třebovle s. r. o. dne 19. 11. 2007, se nemůže Nejvyšší správní soud nyní vyjádřit (bod [35] shora). Již výše dospěl k závěru, že stěžovatelka řádně uplatnila obsahově shodný žalobní bod v řízení před krajským soudem, soud se s ním však přezkoumatelným způsobem nevypořádal (viz část IV.A.3 shora). Nejvyšší správní soud tedy prozatím nemůže k této kasační námitce zaujmout stanovisko, neboť z napadeného rozsudku nelze seznat argumentaci krajského soudu, kterou by měl kasační soud přezkoumat. Teprve poté, až se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádá s příslušným žalobním bodem, bude se moci zdejší soud vyjádřit k této kasační námitce.

[57] Námitka, kterou stěžovatelka upozorňuje na porušení svých práv při místním šetření, je nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., a proto se jí Nejvyšší správní soud nezabýval. Stěžovatelka tento důvod neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Poprvé námitku vznáší až v kasační stížnosti. V řízení o kasační stížnosti jsou zásadně nepřípustné jiné důvody než ty, které se opírají o skutkové a právní důvody přípustně uplatněné v řízení před krajským soudem (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 – 43, publ. pod č. 685/2005 Sb. NSS).

V.
Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[59] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. července 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu