

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce: **Zemědělská společnost Čerchov a.s.**, se sídlem Klenčí pod Čerchovem 55, zast. JUDr. Julií Šindelářovou, advokátkou se sídlem Mikulášská třída 9, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2009 č. j. 30 Ca 38/2008 - 76,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2009, č. j. 30 Ca 38/2008 - 76 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 1. 2. 2008, č. j. 4764/07-1200-402327 žalovaný (dále stěžovatel) zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 15. 11. 2006 č. j. 55577/06/118920/1478, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Žalobce v odvolání brojil proti tomu, že správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů výdaje, které dokládal fakturami, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. Uvedl, že v rámci daňového řízení prokázal jím tvrzené skutečnosti a předložil veškeré doklady týkající se fakturace společností AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o.; všechny fakturované práce byly provedeny, výdaje žalobci jako daňovému subjektu v této souvislosti vznikly, což potvrzují nejen vyslechnutí svědci, ale i vystavené faktury a všechny navazující doklady. Napadají-li žalovaný a správce

daně I. stupně plnou moc udělenou společností AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. V. K. pak i plná moc s neověřeným podpisem je platná. Žalobce jako třetí osoba pak nemohl odhalit, že podpis na plné moci byl snad zfalšován. Žalobce navíc v řízení navrhoval výslech svědka V. K., který nebyl v řízení vyslechnut.

Stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že žalobce zahrnul do daňově uznatelných výdajů částky za pomocné práce na stavbách a rekonstrukcích kravínů v Chodově a Postřekově ve výši 525.870,- Kč, které měla pro žalobce provést společnost AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. na základě smlouvy o dílo ze dne 20. 12. 2002, která byla uzavřena na dobu od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003. Jednotlivé částky byly žalobci fakturovány a žalobce je hradil v hotovosti. Za společnost AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. jednal žalobce vždy jen s V. K. Žalobce správci daně předložil plnou moc pro tuto osobou udělenou Andriy Shpakem, jednatelem AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o., s notářsky ověřeným podpisem, který se však po provedeném dokazování ukázal jako zfalšovaný, stejně jako ověřovací doložka notářky. K výzvě správce daně I. stupně pak žalobce doplnil svá tvrzení tak, že předmětné práce vykonávali 3 pracovníci pracující ve stavební skupině. Stěžovatel poukázal na to, že společnost AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. je nekontaktní, proto u ní nebylo možno tvrzení žalobce ověřit. Svědkyně J. Z., která žalobci zpracovává účetnictví, uvedla, že pracovníci společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. prováděli jednoduché pomocné stavební práce, které souvisely s opravami budov, většinou kravínů a s tím související úklidové a přípravné práce pro opravy (např. vybourání starého betonu, seškrabávání původních omítek, vyklizení stáje po požáru). Svědek J. P., vedoucí stavebního střediska žalobce, ve své výpovědi uvedl, že předmětní pracovníci prováděli různé pomocné práce v Chodově a Postřekově (bourací práce a opravy omítek), uvedl rovněž, že pokyny k provedení prací dával V. K., který pracovníky řídil. Zadaná práce byla vykonána, práci svědek převzal a ústně potvrdil V. K., potvrzení provedení prací bylo uvedeno v předávacím protokolku.. Takto byla provedena oprava kravína v Postřekově (podlahy a bourací práce) a dále oprava kravína v Chodově, stáj č. 12 odchovna, dále práce na farmě Chodov po požáru. Žalobce v daňovém řízení předložil krycí list kalkulace opravy kravína v Postřekově, předávací protokol ze dne 4. 12. 2003 na provedenou práci na opravě vyhořelého kravína v Chodově a faktury za jednotlivé měsíce roku 2003. V řízení žalobce navrhoval výslech svědka V. K., který byl opakovaně předvoláván a následně byla požádána o jeho předvedení Policie ČR; ani opakované pokusy o předvedení tohoto svědka nebyly úspěšné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůrazňuje důkazní povinnost žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Předložené faktury AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. samy o sobě neprokazují, zda a v jakém rozsahu byly práce na nich uvedeným dodavatelem skutečně provedeny, a že fakturovaná částka tomuto rozsahu odpovídá. Tyto faktury jsou navíc vesměs podepsány V. K. s otiskem razítka AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o., přičemž oprávnění V. K. jednat jménem této společnosti bylo zpochybněno. Pokladní doklady o převzetí částek uvedených na fakturách v hotovosti V. K. pak prokazují výplatu peněz, samy o sobě však neprokazují, že veškeré vyplacené částky byly podloženy protiplněním ve prospěch žalobce ze strany AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. Ani předložená smlouva neprokazuje, jaké práce byly pro žalobce provedeny, kde a kým. Pokud byl předložen předávací protokol, ten se týká celkového předání prací, ovšem ani z něj nevyplývá, v jakém konkrétním rozsahu byly práce provedeny, není z něj ani identifikovatelné,

k jakému období se práce vztahují a jak navazují na provedenou fakturaci. Svědecké výpovědi a předávací protokol ze 4. 12. 2003 dle stěžovatele potvrdily, že určité pomocné práce v zemědělských objektech žalobce byly provedeny; nebylo však prokázáno, že fakturované náklady odpovídají rozsahu skutečně provedených prací. Není totiž zřejmé, jaké konkrétní práce, kde a kým byly v jednotlivých měsících provedeny.

K námitce o platnosti plné moci, která měla být udělena společností AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. V. K., kdy bylo zjištěno, že ověřovací doložka podpisu byla zfalšována, stěžovatel přisvědčuje žalobci v tom, že jen z tohoto důvodu není plná moc neplatná. Je tím však založena pochybnost o tom, zda tato plná moc byla vůbec udělena. Tuto skutečnost nebylo možno ověřit u společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o., když tato je nekontaktní. V daňovém řízení pak nebylo bezpochyby prokázáno ani to, že předmětná plnění byla uskutečněna právě společností AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o., a to právě s ohledem na pochybnosti o udělení plné moci V. K.. Podpůrně stěžovatel uvádí, že patrně si ani žalobce nebyl touto skutečností jist, když v r. 2002 a 2003 odváděl z jednotlivých fakturovaných částek zálohu na daň z příjmů fyzických osob. V řízení dle stěžovatele bylo zpochybněno provedení určitých prací, nebylo však prokázáno, že by žalobci vznikly daňově uznatelné náklady v deklarované výši, nebylo prokázáno, že rozsah fakticky uskutečněného plnění dodaného *„pod hlavičkou“* společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. odpovídá fakturovaným částkám, když žalobce neprokázal, že by částky fakturované za jednotlivé měsíce byly podloženy faktickým plněním.

K návrhu žalobce na provedení výslechu V. K., stěžovatel v napadeném rozhodnutí konstatuje, že správce daně I. stupně provedl řadu kroků k realizaci jeho výslechu (opakovaná předvolání, opakované pokusy o předvedení). Rovněž v rámci odvolacího řízení se stěžovatel pokusil o provedení výslechu tohoto svědka (předvolání z 23. 7. 2007 doručené 9. 8. 2007), který se měl konat 16. 8. 2007. Dne 14. 8. 2007 svědek K. telefonoval žalovanému, že se nemůže dostavit, neboť se zdržuje na Ukrajině, kde se léčí. Uvedl, že se ozve ještě dne 17. 8. 2007, k čemuž však nedošlo. Výsledkem jakéhokoli předvolání tak byly omluvy V. K.. Následně byl ještě proveden pokus o výslech tohoto svědka v místě, kam mu byla předvolání doručována. Předvolání však bylo vráceno zpět se zprávou pošty *„zpět - nebydlí“* a Finanční úřad ve Strakonicích při místním šetření zjistil, že na adrese, kde je hlášen k pobytu, nikdy nebydlel, což ověřil i z knihy ubytovaných.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni dne 4. 4. 2008, který rozsudkem ze dne 24. 11. 2009 č. j. 30 Ca 38/2008 - 76 napadené rozhodnutí, jakož i dodatečný platební výměr vydaný správcem daně I. stupně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud zdůraznil, že daňový subjekt má právo pro stanovení základu daně snížit příjmy jen o výdaje (náklady), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [§ 23 odst. 1, § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“]. K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost uplatněného výdaje (nákladu), je nutné, aby subjekt, na kterém podle § 31 odst. 9 ZSDP leží důkazní břemeno, tvrdil a prokázal:

1) že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši;

2) na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co jej vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno; a
3) že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

Podle krajského soudu k první podmínce žalovaný akceptoval, že žalobce učinil výdaj 525.870,- Kč, když tuto částku vyplatil V. K.. Ve vztahu k druhé podmínce dospěl krajský soud k závěru, že daňový subjekt prokáže naplnění této podmínky již tím, že prokáže, že tvrzený smluvní vztah nebyl jen záležitostí fiktivní, a to především doložením smluvního vztahu, předložením listinných důkazů, jiných výstupů či výslechem svědků dokládajících realizaci smluvního vztahu a tím i jeho nefiktivnost. Má-li v takovém případě správce daně i nadále pochybnosti o realizaci služeb nebo dodání zboží, je jeho povinností provedením jiných důkazů důkazní prostředky předložené daňovým subjektem vyvrátit a prokázat, že skutečnost byla jiná. Pokud tak správce daně neučinil, je třeba považovat druhou podmínku za naplněnou. Pro účely daňového řízení nejsou rozhodné jen listinné důkazy, naopak podle § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Takovým důkazním prostředkem jsou i svědecké výpovědi. Dle názoru krajského soudu odpověď na otázku, jaké konkrétní pomocné práce byly provedeny, vyplývá jednoznačně z předávacího protokolu ze dne 4. 12. 2003; dalším důkazem je vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce, kde jsou u každého měsíce uvedena jména pracovníků, kteří měli práce vykonávat, počet odpracovaných hodin a vyúčtování za tyto odpracované hodiny, které nejen dle žalobce, ale i dle výpovědí svědků J. P. a V. M. prováděl zástupce společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. Žalobce dle krajského soudu prokázal, jaké konkrétní práce pro něj byly provedeny zejm. svědeckými výpověďmi J. P., J. Z., V. M. a Petra Janeše (předsedy představenstva žalobce). K otázce, zda byl výdaj vynaložen tomu, kdo práce žalobci dodal, krajský soud uvedl, že je nerozhodné, zda V. K. byl či nebyl oprávněn jednat za AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. Žalobce zásadně jednal s V. K., který prostřednictvím jím řízených pracovníků plnil zakázky žalobce, předával provedené práce žalobci, fakturoval a přebíral peníze. Pokud by V. K. jednal za AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o., provedla by předmětné práce tato společnost a také jí by bylo za práce zaplaceno. Pokud by nebyl k jednání za tuto společnost oprávněn, provedl by práce sám a jemu by bylo též zaplaceno. Aplikací § 24 odst. 1 ZDP na obě nastíněné verze nelze dospět k jinému závěru, než že bylo prokázáno, na co byl výdaj (náklad) vynaložen, a že to, na co byl výdaj (náklad) vynaložen, bylo žalobci skutečně poskytnuto (dodáno). Bylo též zaplaceno (při obou verzích) tomu, kdo práce dodal. Pokud měly daňové orgány i nadále pochybnosti o realizaci služeb, bylo jejich povinností provedením jiných důkazů důkazní prostředky předložené žalobcem vyvrátit a prokázat, že skutečnost byla jiná.

Krajský soud shledal důvodnou též námitku o procesním pochybení spočívajícím v neprovedení výslechu navrženého svědka V. K. Zdůraznil, že správce daně I. stupně sice požádal Policii ČR opakovaně o jeho předvedení, naposledy však na 3. 11. 2006. Následně však byl tento svědek znovu předvolán 23. 7. 2007 (předvolání svědek převzal 9. 8. 2007) a 14. 8. 2007 telefonoval, že se nemůže ke svědecké výpovědi dostavit a že se ještě ozve 17.8.2007. Následně stěžovatel uzavřel, že svědek slib nedodržel, protože se již neozval. Ohledně neprovedení jeho výpovědi by dle krajského soudu nebylo lze žalovanému ničeho

vytýkat, pokud by daňové řízení skončilo již v r. 2006, kdy se účast svědka nepodařilo zajistit ani předvedením. Svědek byl však předvolán znovu v r. 2007. Do té doby nekontaktní svědek předvolání osobně převzal a dokonce správce daně telefonicky kontaktoval. Jak krajský soud uvádí, *„z neznámých důvodů“* však nebyl učiněn nový pokus o předvedení. Tím, že daňové orgány za této situace nepřistoupily k novému pokusu o předvedení svědka, nevyčerpaly, dle krajského soudu, všechny možnosti ohledně provedení jeho svědecké výpovědi, když nevyužily své oprávnění podle § 29 odst. 2 ZSDP.

Ke zrušení nejen napadeného rozhodnutí, ale i dodatečného platebního výměru správce daně I. stupně krajský soud uvádí jen, že když *„zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení ... z téhož důvodu zrušil i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo“*.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včasnou kasační stížností, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil podmínky pro současné zrušení dodatečného platebního výměru správce daně I. stupně. Poukazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, s tím, že stěžovateli bylo takto upřeno právo na doplnění řízení za účelem vad vytknutých v rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel potvrzuje, že nezpochybňuje, že částka v celkové výši 525.870,- Kč byla žalobcem vyplacena V. K. Má však za to, že předloženými důkazními prostředky nebylo v řízení prokázáno, jaké plnění odpovídá fakturovaným a vyplaceným částkám, resp. nebylo prokázáno, že veškeré fakturované částky byly podloženy fakticky provedenými službami. Stěžovateli se podařilo zpochybnit věrohodnost a správnost údajů uvedených na plné moci, kterou měl jednatel AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. zmocnit V. K. k jednání za tuto společnost. Na základě toho stěžovatel pochybuje o věrohodnosti všech dokladů vystavených a podepsaných údajným zástupcem deklarovaného dodavatele stavebních prací. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že by bylo v rozporu s § 2 odst. 2 ZSDP lpět na prokazování nefiktivnosti smluvního vztahu prokazováním každodenních aktivit, a to za situace, kdy byla fakturována určitá částka za blíže nespecifikované práce za každý měsíc. Z předložené smlouvy o dílo nevyplývá, jaké konkrétní práce, na jakých objektech a v jakém rozsahu budou provedeny, smlouva nedokládá ani výši žalobcem vynaložených nákladů. Ani z faktur není seznatelné, za jaké konkrétní práce, na jakých objektech a v jakém rozsahu je fakturováno. Takové doklady nemohou být dostatečné k prokázání toho, že veškerým fakturovaným částkám odpovídalo určité faktické plnění; stejný závěr lze učinit i ve vztahu k výdajovým pokladním dokladům. Provedené svědecké výpovědi J. P., Petra Janeše a J. Z. sice potvrdily, že byly pro žalobce vykonávány určité pomocné stavební práce, nebylo však takto prokázáno, v jakém rozsahu byly provedeny a že tento rozsah odpovídal fakturovaným částkám. V tomto směru jsou též nevěrohodné v daňovém řízení předložené předávací protokoly z 3. 6. 2002 a 12. 4. 2003, když nich sice vyplývá charakter prováděných prací, není z nich však jasné, v jakém konkrétním období (měsíci) byly

jednotlivé práce prováděny a jaký byl jejich rozsah, aby bylo možné dovodit jejich návaznost na jednotlivé fakturované částky. V odvolacím řízení dodatečně předložená vyúčtování obsahující jména blíže neidentifikovaných osob a počet jimi údajně odpracovaných hodin v jednotlivých měsících je zcela nevypovídající, neboť z něj není seznatelné, zda a jaký vztah měly tyto osoby k AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. a že se právě tyto osoby podílely na pomocných stavebních pracech vykonávaných pro žalobce. Věrohodnost těchto vyúčtování zpochybňuje navíc neúměrně vysoký počet údajně odpracovaných hodin u některých uváděných pracovníků, a to ve vztahu k tomu, jaké práce měli vykonávat, a ve vztahu k tomu, že tyto práce měly být prováděny jen na stavbách identifikovaných daňovým subjektem. Shrnuje proto, že v řízení nebyl dle stěžovatele prokázán skutečný objem vykonaných prací, proto stěžovatel ani nemohl posoudit přiměřenost fakturované částky k rozsahu provedených prací. Uplatňuje-li daňový subjekt daňové výdaje (náklady) na základě určitých dokladů (faktur), musí být schopen prokázat, jaké konkrétní plnění mu bylo těmito doklady (fakturami) účtováno.

Stěžovatel má dále za to, že veškeré možnosti k zajištění účasti navrhovaného svědka V. K. byly vyčerpány již v r. 2006. Jakmile již jednou byly tyto postupy vyčerpány a podmínky, za nichž byly učiněny, zůstaly neměnné, nelze již dle stěžovatele posoudit skutečnost, že správce daně nepřistoupil opětovně v r. 2007 k předvedení tohoto svědka, za procesní pochybení takové intenzity, že by bylo pro něj třeba rušit napadené rozhodnutí. Pokud by však kasační soud tento názor nesdílel, má stěžovatel za to, že toto procesní pochybení může mít za následek jen nezákonnost rozhodnutí druhostupňového, nemůže však být dostatečným důvodem pro zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně I. stupně.

Stěžovatel proto navrhuje, aby kasační soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je požadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a kasační stížnost shledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud se zprvu zabýval otázkou správnosti postupu daňových orgánů, které nepřistoupily v r. 2007 k opětovnému pokusu o předvedení navrhovaného svědka V. K. Podle obsahu správního spisu byly pokusy o jeho předvedení neúspěšné v r. 2006, proto je třeba dále sledovat úkony daňových orgánů vůči tomuto svědkovi a jednání tohoto svědka po posledním neúspěšném pokusu o předvedení. Žalovaný dne 13. 7. 2007 žádal správce daně I. stupně o doplnění daňového řízení ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP, kdy správci daně I. stupně m.j. uložil pokusit se znovu o provedení svědecké výpovědi V. K. Nato správce daně I. stupně předvolal tohoto svědka k výslechu na 16. 8. 2007 (předvolání

doručeno 9. 8. 2007). Správce daně I. stupně prověřil adresu dalšího údajného pobytu svědka, a to Praha 9, Českobrodská 67. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 9 sdělil, že na ulici Českobrodská v Praze 9 se žádný dům s číslem 67 (ať už popisným či orientačním) nenachází. Dne 14. 8. 2007 svědek telefonoval správci daně I. stupně, že se 16.8.2007 k výpovědi nemůže dostavit, neboť se léčí na Ukrajině, v České republice se bude zdržovat v září ve dnech 20. 9. 2007 - 24. 9. 2007, přitom sdělil, že zavolá ještě 17. 8. 2007. Od té doby se již neozval. Dne 12. 12. 2007 Finanční úřad ve Strakonicích provedl místní šetření na adrese S., P. 270, kde je svědek hlášen k pobytu. Zjistil, že zde svědek nikdy nebydlel ani se zde nezdržoval, což ověřil i z knihy ubytovaných. Uvedl však, že dle signální informace samotného správce daně I. stupně ze dne 1. 10. 2007 má tato osoba bydlet na adrese P. 8, L. 392/12. V předložení doplnění daňového řízení stěžovateli pak správce daně I. stupně argumentuje zprávou o neexistenci adresy v Praze 9, Českobrodská 67, a výsledky šetření Finančního úřadu ve Strakonicích.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné korigovat závěry krajského soudu stran předvedení svědka v r. 2007, především tvrzení, že k předvedení nebylo přistoupeno *„z neznámých důvodů“*. Tyto důvody jsou zcela zjevné ze správního spisu. Bylo by iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje (Praha 9, Českobrodská 67) či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje (S., P. 270), což vyplynulo z šetření dožádaného Finančního úřadu ve Strakonicích. Nelze však současně přehlédnout informaci obsaženou v odpovědi Finančního úřadu ve Strakonicích, a to upozornění na signální informaci samotného správce daně I. stupně, že svědek by se měl zdržovat na adrese P 8, L. 392/12. To je navíc adresa, ze které byl svědek naposledy předvoláván a kde předvolání k výslechu naposledy převzal. Z obsahu spisu pak nevyplývá, že by se kterýkoli z daňových orgánů o prověření, zda se svědek na této adrese zdržuje, zda je ho možno z této adresy předvolat, příp. předvést, jakkoli pokusil.

Lze proto uzavřít, že stěžovatel pochybil, pokud se nepokusil zajistit účast svědka V. K., a to z adresy P. 8, L. 392/12. Zde svědek převzal předvolání k výslechu, na které reagoval telefonickou omluvou, z čehož plyne, že na této adrese se v r. 2007 zdržoval. Nemůže být přitom rozhodné, zda se na této adrese zdržoval či nezdržoval dříve (v r. 2006). S ohledem na popis skutkového stavu, jak je uveden výše, je výslech tohoto svědka způsobilý prokázat či vyvrátit žalobcova tvrzení, o nichž mají daňové orgány pochybnosti, a proto krajský soud postupoval správně, pokud uzavřel, že tím, že se daňové orgány v r. 2007 (příp. ještě v lednu 2008, když napadené rozhodnutí bylo vydáno až 1. 2. 2008) nepokusily o zajištění účasti svědka V. K. všemi dostupnými prostředky vč. předvedení, dopustily vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je proto důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou správnosti závěru krajského soudu o tom, že relevantní tvrzení žalobce již byla v daňovém řízení prokázána jinými důkazy, i bez provedení výslechu svědka V. K.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)],

rozhodné je v této souvislosti jen, zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]. Obdobný závěr již Nejvyšší správní soud zaujal např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, www.nssoud.cz, kde konstatoval: „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.*“

V dané věci je rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že se žalobci podařilo v řízení před daňovými orgány unést důkazní břemeno k prokázání toho, že skutečně vynaložil předmětné výdaje za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období roku 2003.

Neprokázání výdaje uplatněného žalobcem správce daně nezaložil pouze 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 (tak tomu bylo např. v obdobném případě skutkově shodném ve věci žalobce Výrobní společnost Čerchov - viz rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111; pro tuto vadu přitom bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno), ale především na neprokázání skutečného objemu provedených prací; od této skutečnosti se potom, s ohledem na fakturaci *odpracovaných hodin*, odvíjela i výše uplatněných výdajů. Stěžovatel nepopírá, že práce byly ve skutečnosti fakticky provedeny, určitý výdaj byl rovněž 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). Otázkou však je, zda tento výdaj lze daňově uznat, popř. v jaké výši.

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, www.nssoud.cz).

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, příst. www.nssoud.cz, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).*“

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní doklady

formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu.

Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil v daňovém přiznání, prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z § 31 odst. 4 ZSDP vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85/2006 Sb. ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218/2006 Sb. ÚS, vše publ. na http://nalus.usoud.cz).

V posuzovaném případě stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelné výdaje, které podle svých tvrzení vynaložil na provedení pomocných stavebních prací. Daňové orgány se v průběhu celého daňového řízení zaměřily m.j. na otázku, zda byly předmětné práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám; dospěly přitom k závěru, že tento rozsah provedených prací nebyl prokázán.

Krajský soud oproti tomu dospěl k závěru, že žalobce vynaložení výdaje prokázal, vycházel přitom z toho, že bylo doloženo, jaké konkrétní pomocné práce byly provedeny, což vyplývá jednoznačně z předávacího protokolu ze dne 4.12.2003; dalším důkazem je vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce roku 2003, kde jsou u každého měsíce uvedena jména pracovníků, kteří měli práce vykonávat, počet odpracovaných hodin a vyúčtování za tyto odpracované hodiny, které nejen dle žalobce, ale i dle výpovědí svědků J. P. a V. M. prováděl zástupce společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s. r. o. Žalobce dle krajského soudu prokázal, jaké konkrétní práce pro něj byly provedeny zejm. svědeckými výpověďmi J. P., J. Z., V. M. a Petra Janeše (předsedy představenstva žalobce). Takto bylo prokázáno, že se jednalo o samostatně vykonávané pomocné práce při opravě stájí a při rekonstrukci vyhořelé stáje, o bourací práce, opravu omítek, podlah, vyklizení stáje po požáru, úklidové práce. Práce probíhaly tak, že pokyny zadával svědek J. P. V. K., který řídil pracovníky vykonávající tuto práci. Když byla zadaná práce vykonána, předal ji na základě ústní domluvy svědek J. P. Předávací protokol byl sepsán jen po dokončení celého souboru prací. Svědkyně J. Z. uvedla, že na opravy byly zpracovány rozpočty, které lze doložit, a v této souvislosti byl předložen krycí list kalkulace zpracovaný podle Petra Janeše (předsedy představenstva žalobce) proto, aby měl žalobce představu, kolik budou předmětné práce (tj. i včetně prací pomocných stavebních) stát. Svědek J. P. uvedl, že neevidoval pracovní dobu ukrajinských pracovníků, tu evidoval V. K. Konkrétní rozsah

prací byl vymezen fakturami, které byly již prokonzultovány s Ing. L., proto je svědkyně J. Z. proplatila.

Nejprve musí kasační soud korigovat úvahu krajského soudu (a shodnou úvahu žalovaného), že by provedený výslech Petra Janeše bylo možno považovat za svědeckou výpověď. Jak je opakovaně uváděno, Petr Janeš je předsedou představenstva žalobce, tedy osobou, jejímž prostřednictvím sám žalobce jedná, vyjadřuje se navenek. Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se však obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. To pro daňové řízení též výslovně stanoví § 8 odst. 1, věta prvá, část před středníkem ZSDP. Vypovídal-li však v předmětné věci Petr Janeš k záležitostem týkajícím se žalobce, přičemž je současně předsedou žalobcova představenstva, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob. Pro názornost je možno srovnat úpravu v daňovém řízení s podrobnější úpravou postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších změn a doplnění (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) výslovně stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech, týkající se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoli svědka (§ 126a, § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům konečně dospěla i judikatura obecných soudů rozhodujících ve věcech občanskoprávních již v době předcházející zakotvení tohoto výslovného ustanovení do o. s. ř. (tedy za situace obdobné úpravy, jaká je zakotvena v ZSDP) v rozhodnutích Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČR, č. 1/2008), obojí dostupné na www.nsoud.cz. Tato stávající judikatura obecných soudů navíc vyjadřuje jen dlouhodobě ustálený výklad postavení svědka vyjádřený např. již v rozhodnutí býv. Nejvyššího soudu ČSR ze dne 28. 3. 1975, sp. zn. 5 Cz 12/75 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČSSR, Nejvyššího soudu ČSR a Nejvyššího soudu SSR, č. 6/1978). S těmito závěry se i Nejvyšší správní soud ztotožňuje a uzavírá, že vypovídal-li Petr Janeš o záležitostech žalobce jako subjektu, jehož je předsedou představenstva, nemůže být jeho výpověď hodnocena ani v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8, § 31 odst. 4 ZSDP.

Dále musí kasační soud konstatovat, že pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje m.j. též tím, že věrohodnost vyúčtování předložených v odvolacím řízení zpochybňuje neúměrně vysoký počet hodin údajně odpracovaných jednotlivými pracovníky s ohledem na práce, které měli konat, a s ohledem na to, že tyto práce měly být prováděny jen na objektech specifikovaných žalobcem, jedná se o argument, který stěžovatel vnáší do kasačního řízení jako argument zcela nový, kterým nejenže neargumentoval v řízení před krajským soudem, ale který navíc není nijak obsažen zejména v napadeném rozhodnutí, příp. v závěrech správce daně I. stupně. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu vychází ze setrvalé judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví o tom, že předmětem přezkumu ve správním soudnictví je napadené rozhodnutí tak, jak bylo odůvodněno správním orgánem v době jeho vydání. Nemůže proto obstát dodatečné „doodůvodňování“ napadeného rozhodnutí až v soudním řízení, pokud jsou tímto způsobem správním orgánem vnášeny do řízení nové argumenty, které nebyly zohledněny v přezkoumávaném rozhodnutí (srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze

ze dne 26. 8. 1994 č. j. 6 A 592/93 - 23, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006-99, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto při svém rozhodování k tomuto argumentu stěžovatele nepřihlížel.

Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel nezpochybňuje, že určité pomocné stavební práce byly pracovníky řízenými V. K. skutečně provedeny; zpochybňuje toliko rozsah takto provedených prací ve vztahu k fakturovaným částkám. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem nebyl dosud provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah prací provedených pracovníky řízenými V. K. v té míře, aby bylo lze učinit závěr o uznání výdajů žalobcem uplatněných v předmětné výši.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výdaje na předmětné práce žalobce uplatnil dle vyúčtování podle odpracovaných hodin a při účtování provedené práce podle hodinové sazby, nikoli např. jako ceny za výsledek (ceny za provedenou práci jako celek). V takovém případě je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení prokázal podle § 31 odst. 9 ZSDP nejen, že určité práce byly skutečně provedeny, ale také, že byly provedeny právě v tom počtu odpracovaných hodin, jak je v účetních dokladech deklarováno, tím spíše, byla-li hodinová sazba východiskem pro stanovení výše proplacených částek, tedy i uplatněných výdajů.. Nikoli samotné provedení prací, ale právě počet odpracovaných hodin, pak představuje rozsah provedených prací, který je daňový subjekt prokázat.

Ze spisu kasační soud ověřil, že toliko druh prací (nikoliv však rozsah dle odpracovaných hodin) lze dovodit ze svědeckých výpovědí svědkyň V. M. aj. Z., které uvedly jen, že v inkriminované době pracovali na bouracích pracech a pomocných stavebních pracech i pracovníci řízení V. K. O skutečném rozsahu provedených prací (tj. o odpracovaných hodinách) mnoho nevypovídá ani žalobcem předložený krycí list kalkulace zpracovaný v r. 1999, který zjevně (v souladu i s vyjádřeními žalobce) sloužil pro předběžnou představu o ceně zamýšlených prací, nelze z něj již však zjistit, jaké konkrétní práce byly provedeny právě pracovníky řízenými V. K. a zejm. v jakém rozsahu (počtu odpracovaných hodin). Skutečný rozsah provedených prací pak nelze zjistit ani z předávacího protokolu, když z něj protokolů opět plyne jen obecně druh provedených prací, nikoli jejich rozsah. V protokolu ze dne 4. 12. 2003 - oprava vyhořelého kravína v Chodově je totiž uvedeno, že bylo převzato *„1. vyklizení objektu po požáru, 2. stržení zbytků střechy po požáru, 3. vyklizení shořelého sena a slámy, 4. stržení štítu, jehož statika byla vlivem požáru narušena, 5. kompletní příprava pro opravu“*. Zbývá tak posoudit, zda relevantními důkazy nejsou jednotlivá měsíční vyúčtování ve spojení s výpovědí svědka J. P. Jednotlivá měsíční vyúčtování vypracovaná jako tabulky bez jakéhokoli podpisu či ověření a opatřená razítkem žalobce měla být dle výpovědi svědka J. P. zpracovávána V. K. a mělo být podle nich fakturováno. V těchto vyúčtováních jsou uvedeni za každý měsíc pracovníci řízení V. K. a u každého počet odpracovaných hodin. Svědek J. P. pak ve své výpovědi uvedl, že on hodiny těchto pracovníků neevidoval, nekontroloval, přebíral jen práci jako takovou, zajímala ho jen, zda a jaká práce byla vykonána, což potvrzoval V. K. ústně. Fakturace a účetnictví šlo zcela mimo něj. Nesledoval ani vyúčtování odpracovaných hodin, to se přikládalo k fakturám.

Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že předmětná vyúčtování a výslech svědka J. P. ve vztahu k rozsahu prací provedených pracovníky řízenými V. K. netvoří kompaktní celek. Fakturováno bylo zjevně podle odpracovaných hodin, čemuž by odpovídala i předložená vyúčtování. Tato vyúčtování (přehled odpracovaných hodin v měsíci) však již svědek J. P. nekontroloval, vše šlo *„mimo něj“*. Takto zjištěný skutkový stav nevede k jednoznačnému závěru, v jakém rozsahu (počtu hodin) byly práce uskutečněné pracovníky řízenými V. K. skutečně provedeny, přičemž takový závěr je nezbytný k verifikaci fakturované ceny z hlediska její tržní přiměřenosti. Rozhodně nelze na tomto rozporuplném základě ani uzavřít, že by dosavadní výsledky dokazování poskytovaly přehledný a důvěryhodný obraz o předmětném obchodním případu. Takový přehledný a důvěryhodný obraz je však nezbytný pro posouzení daňové uznatelnosti předmětného nákladu (výdaje) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor krajského soudu o tom, že by tvrzení žalobce byla dosud dostatečně prokázána a že by tak žalobce splnil svou důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP. Na tomto místě je však třeba připomenout, že tu je žalobcem navržený důkaz výslechem svědka V. K., který nebyl proveden a pro jehož realizaci nevyužily daňové orgány dosud veškeré prostředky, jak je již uvedeno výše.

Konečně stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně rozhodl, pokud zrušil nejen napadené rozhodnutí stěžovatele, ale současně i rozhodnutí správce daně I. stupně. Nejvyšší správní soud podotýká, že odůvodnění tohoto postupu krajského soudu je zcela nepřezkoumatelné. Krajský soud v této souvislosti pouze uvedl, že ke zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně přistoupil *„z téhož důvodu“*. Krajský soud ve svém rozsudku uplatnil vůči stěžovateli dvě výtky - jednak nevyužití všech prostředků k zajištění výslechu svědka V. K., jednak nesprávné (byť přezkoumatelné) vyhodnocení důkazů. Z rozsudku krajského soudu tak vůbec není zřejmé, jak se vypořádal s otázkou, zda vytýkaná pochybení nemohou být napravena v odvolacím řízení a jak krajský soud vyhodnotil dopady zrušení platebního výměru správce daně I. stupně na další vývoj daňového řízení.

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 správce daně I. stupně spolu s rozhodnutím stěžovatele, nemůže správce daně v řízení pokračovat. Přitom krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, 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.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty prvé části před středníkem s.ř.s.

rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je krajský soud vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. ledna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu