

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: **DERPAL s.r.o.,** se sídlem Litvínovice 12, České Budějovice, zast. Mgr. Davidem Řezníčkem, advokátem se sídlem U Černé věže 66/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně,** Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice), o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 1. 2012, č. j. 10 Af 54/2011 - 30,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 1. 2012, č. j. 10 Af 54/2011 - 30 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2011, č. j. 1549/11-1200, **se zrušují** a věc **se vrací** Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně k dalšímu řízení.

II. Odvolací finanční ředitelství **je povinno** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 15 208 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Davida Řezníčka.

Odůvodnění:

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně (dále „žalovaný“).

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl žalobu proti rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 3 112 980 Kč.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že napadený rozsudek vykazuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jakož i vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

Co se týče uplatněného kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) - nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, spatřuje stěžovatel zejména v nesprávné aplikaci § 49 tehdy účinného zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně rozhodnout o odvolání v případě, že mu vyhoví v plném rozsahu a nebo pokud mu vyhoví pouze částečně.

Stěžovatel se domnívá, že rozhodnutí žalovaného, a potažmo potom i rozhodnutí soudu, který se s právním názorem žalovaného ztotožnil, je v rozporu s tímto ustanovením zákona, když správce daně považuje za „částečné vyhovění“ odvolání situaci, kdy původní rozhodnutí bylo podstatným způsobem změněno v neprospěch odvolatele a výše doměřené daně byla více než dvojnásobně vyšší než daň doměřená původním rozhodnutím. Zatímco § 50 odst. 3 cit. zákona výslovně zmocňuje odvolací orgán změnit napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele, v případě postupu dle § 49 cit. zákona takovéto zmocnění chybí, a proto dle názoru stěžovatele (s odkazem na ústavněprávní zásadu, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon) správce daně překročil své zákonem stanovené pravomoci a takovéto jeho rozhodnutí proto nebylo přípustné. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení potom stěžovatel dále spatřuje v porušení právní zásady předvídatelnosti správního rozhodování, když krajský soud nesprávně posoudil a ve svém rozhodování zcela pominul stěžovatelem namítané porušení § 8 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), podle kterého má správní orgán postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Porušení této povinnosti stěžovatel spatřuje ve skutečnosti, že v předchozích letech správce daně při stejném způsobu prokazování nákladů na výkup palet výši těchto nákladů nijak nezpochybnil a dále stran posuzování průkaznosti nákladů vynaložených na reklamu v tom, že správce daně nezpochybnil vynaložení těchto nákladů za téže plnění u jiné společnosti, zatímco u stěžovatele prokazatelnost těchto nákladů neuznal.

Stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky soudem i v tom, že soud shledal v souladu se zákonem i postup správce daně při hodnocení důkazů, když z výše uvedeného plyne, že při hodnocení důkazů správce daně evidentně porušil svou povinnost pečlivě přihlížet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci, jak požaduje § 8 odst. 1 daňového řádu.

V dalším bodu kasační stížnosti se stěžovatel vyjadřuje k otázce výkupu palet. Stěžovatel předně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když zhodnotil důkazní prostředky tak, že nepotvrzují tvrzení stěžovatele o výkupu dřevěných palet a kovových boxů od fyzických osob za hotovost, a vyloučil z výdajů náklady na jejich nákup v celkové výši 11 972 860 Kč. Správce daně a následně ani soud se dle názoru stěžovatele při svém rozhodování nevypořádali s dalšími důkazními prostředky, jež stěžovatel k prokázání oprávněnosti vynaložených nákladů předložil. Zejména se jedná o zprávu auditora pro zvláštní účely - ověření průkaznosti účetnictví, vypracovanou Ing. M. B., která se k účetním dokladům, jež prokazují nákup palet od dodavatelů, vyjádřila tak, že z hlediska formální správnosti tyto doklady obsahují náležitosti účetního dokladu ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a i z hlediska věcné správnosti auditorka shledala, že v části výkupu palet a boxů od fyzických osob účetnictví stěžovatele věrně a poctivě zobrazuje uvedené skutečnosti v souladu s účetními předpisy. I k hlavní výtce správce daně týkající se nedostatečné identifikace prodávající osoby - a z toho vyplývající nevěrohodnosti vystavených dokladů – se auditorka vyjadřuje tak, že v celém sektoru maloobchodu je běžné, že se identifikace účastníka neuvádí, a přesto je účetnictví těchto podnikatelů průkazné, navíc účetní jednotka ani nemá právo požadovat po fyzických osobách, aby se při výkupu palet legitimovaly. Účetní doklady vystavené při výkupu palet potom plně korespondují i se skladovou evidencí stěžovatele, přejímkami z výkupu a výdejkami při prodeji i se závěrečnou fyzickou inventurou palet ke konci příslušného kalendářního roku. Stěžovatel potom považuje za absurdní zpochybnění jím předložených dokladů z důvodu nedostatečné identifikace osob, když mu žádný právní předpis povinnost prodávající osoby identifikovat neukládá.

Stěžovatel dále uvádí, že správní orgán vycházel pouze ze svého uvážení, že stěžovatelem vystavené doklady nejsou dostačujícím důkazem o nákupu palet a boxů a jakýmikoliv dalšími důkazními prostředky, které stěžovatel pro svou obranu uváděl a předkládal (zpráva auditora, skladová evidence, doklady o pohybu zboží - přejímky z výkupu a výdejky při prodeji ad.), se v podstatě nezabýval. Pokud by správce daně přihlédl i k těmto dalším důkazním prostředkům, nemohl by dospět k jinému závěru, než že pokud zde existují řádně vystavené doklady prokazující další pohyb vykoupených palet, zejména pak i jejich prodej dalším zákazníkům, kteří jsou na uvedených dokladech i plně identifikováni, je zřejmé, že tyto palety, které byly stěžovatelem prodány, musely být předtím stěžovatelem nakoupeny.

Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že když správce daně na základě stejných zjištěných skutkových okolností doměřoval daň pomůckami, množství vykupovaných palet správce daně nezpochybnil a považoval je za prokázané, nicméně pomůckami pouze zjišťoval rozdíl mezi cenou uvedenou na účetních dokladech a cenou průměrnou na trhu. V okamžiku, kdy však na základě odvolání stěžovatele přistoupil v rámci autoremedury svého původního rozhodnutí k vyměření daně dokazováním, zpochybnil správce daně i skutečnosti, které při svém předchozím rozhodování považoval za prokázané. Na tomto místě stěžovatel rovněž zpochybňuje i původně pomůckami vyměřenou daň, když správce daně pro výpočet daně použil výkupní ceny, které v žádném případě neodpovídají skutečným výkupním cenám palet, což stěžovatel dokládá potvrzeními o cenách výkupu palet v předmětném období od konkurenčních výkupen. Ceny potvrzené konkurenčními výkupnami pak plně odpovídají cenám účtovaným stěžovatelem. Je tedy zřejmé, že kdyby

stěžovatel vykupoval palety za ceny, k nimž dospěl správce daně za pomoci pomůcek, za tyto ceny by žádný z dodavatelů stěžovateli palety neprodával, ale dodával by za vyšší ceny konkurenci.

Stěžovatel uzavírá, že při výkupu palet, jeho zaúčtování a prokazování postupoval shodným způsobem i v letech předcházejících kontrole, jejíž výsledky stěžovatel nyní napadá. Je proto v rozporu se zásadou předvídatelnosti práva a zásadou právní jistoty, pokud správce daně u stěžovatele prováděl daňové kontroly i v předchozích letech 2003 a 2004 a v těchto letech neměl k postupu stěžovatele žádné výhrady, avšak při kontrolách v následujících letech tentýž postup stěžovatele shledal v rozporu se zákonem.

V posledním bodu kasační stížnosti, tj. v případě posouzení nákladů vynaložených na reklamu a propagaci, stěžovatel poukazuje na skutečnost, že správci daně předložil veškeré podklady, které k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů měl a mohl mít, když ke každému jednotlivému případu doložil smlouvu, na základě které bylo stěžovateli plněno a na základě které byl i on povinen druhé straně plnit, doložil doklad o tom, že sjednaná reklamní činnost byla pro něj provedena a předložil i doklad o tom, jaká částka byla za příslušné reklamní plnění fakturována a skutečně zaplacena.

Pro stěžovatele bylo v rámci realizace uzavřených smluv o reklamě a propagaci samozřejmě stěžejní, že smluvené plnění bylo v jeho prospěch skutečně poskytnuto a toto plnění mu bylo za pomoci videozáznamů a fotografií rovněž prokázáno. V otázce správcem daně zjištěného řetězení subjektů, mezi kterými byly reklamní plochy postupně pronajímány a k jeho tvrzení o nepřiměřeném navýšení ceny za pronájem ploch v důsledku tohoto řetězení, je stěžovatel toho názoru, že v žádném případě nelze po stěžovateli požadovat, aby při realizaci jakéhokoliv soukromoprávního vztahu zjišťoval, jaké prostředky poskytovatel služby k zajištění smluveného plnění použil, jaké náklady poskytovateli v souvislosti s plněním vznikly a kolik činila marže poskytovatele v daném obchodním případě. Ostatně k tomuto stěžovatel nejenže není povinen, ale z pozice účastníka soukromoprávního vztahu ani nedisponuje jakýmikoliv prostředky, kterými by si uvedené informace mohl obstarat. Ohledně správcem daně namítané nepřiměřeně vysoké ceny je potom rovněž nutné podotknout, že po stěžovateli, který se zabývá obchodem s paletami, nelze požadovat, aby byl schopen odborně posoudit přiměřenost cen v oblasti poskytování reklam, když toto obchodní odvětví je svou povahou a zvyklostmi diametrálně odlišné od odvětví, ve kterém se stěžovatel běžně pohybuje. Od sledovaného období let 2005 a 2006 potom stěžovatel zvýšil svůj obrat z cca 70 milionů Kč na cca 200 milionů Kč, což poukazuje na to, že vynaložení nákladů na reklamu dosáhlo svého účelu.

Pokud správce daně vynaložení těchto nákladů zpochybňoval, neobstaral si pro své tvrzení jakékoliv důkazní prostředky, které by stěžovatelem řádně prokázané skutečnosti vyvracely. Skutečnost, že si správce daně nebyl schopen příslušné důkazní prostředky obstarat v důsledku nekontaktnosti společností, které v daném právním vztahu figurovaly, potom v žádném případě nemůže jít k tíži stěžovatele, a to zejména ne v tom případě, kdy správce daně ani nevyužil veškerých prostředků, který jako nositel veřejné moci k dispozici má (konkrétně např. předvoláním statutárního orgánu nekontaktní právnické osoby, uložením pořádkové pokuty osobě, která se ani přes řádné předvolání k podání výpovědi nedostaví apod.).

V této souvislosti stěžovatel poukazuje na to, že předmětná záležitost byla předmětem prověřování orgánů činných v trestním řízení. V rámci prověřování trestného činu potom bylo Policií ČR – Krajským ředitelstvím policie Jihočeského kraje, Územním odborem České Budějovice téměř šest měsíců zkoumáno i celé účetnictví stěžovatele, v trestním řízení však nebylo spáchání jakéhokoliv trestného činu zjištěno a trestní řízení již bylo pravomocně ukončeno.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012 č. j. 9 Afs 43/2011 - 57, kterým byla zamítnuta kasační stížnost téhož stěžovatele ve věci daně z přidané hodnoty, neboť se jedná o skutkově i právně obdobný případ. Z uvedeného důvodu navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit, zčásti i nad rámec stížních námitek, neboť již v řízení před krajským soudem zde byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, a proto rozhodl i o zrušení žalobou napadeného správního rozhodnutí a vrácení věci Odvolacímu finančnímu ředitelství, jakožto právnímu nástupci zaniklého Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele stran postupu správce daně I. stupně, který měl nesprávně aplikovat ust. § 49 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní), když v rámci autoremedury částečně vyhověl stěžovateli co do způsobu stanovení daně (tj. změnil daň stanovenou podle pomůcek na daň stanovenou dokazováním), avšak výsledná daň byla naopak zvýšena, tedy bylo rozhodnuto v neprospěch stěžovatele.

Tato námitka je nedůvodná. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje zejména na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, v němž zdejší soud řešil právě otázku autoremedury. Nejvyšší správní soud zde mimo jiné konstatoval: *„(V)ady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní), popř. odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní. Postup podle § 50 odst. 3 cit. zákona se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně... V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.“* Rozšířený senát vycházel v daném případě ze skutečnosti, že v daňovém řízení je třeba respektovat zásadní odlišnost od obecného správního řízení, a to, že zde existují různé procesní postupy s různými důsledky. Ač je předmětem odvolání rovněž výrok rozhodnutí, bývá napadána i ta jeho část, která určuje způsob vyměření daně. Odvolací námitky se tak rozdělují do dvou skupin: napadení způsobu vyměření daně a samotné vyměření daně. Pokud je shledáno pochybení v prvé části (stanovení daně podle pomůcek), tyto námitky jsou uznány důvodnými a je provedeno dokazování, pak jeho výsledek nutně může vést k odlišnému závěru o výši daně. Rozšířený senát tedy

dospěl k názoru, že odvolání lze nepochybně vyhovět zčásti již jen tím, že je změněn způsob stanovení daně. Nové stanovení daně, pokud není vyhověním odvolání v jeho další části, musí být jako část výroku nevyhovující odvolání odůvodněno a v této části pak rozhodnutí podléhá k novému odvolání přezkumu nadřízeného správce daně. Rozhodně nelze tvrdit, že by tímto způsobem byly porušeny principy autoremedury, neboť ta byla naplněna právě změnou způsobu stanovení daně. V části, v níž by odvolání vyhověno nebylo - pokud by nový výrok o výši daně byl shodný či dokonce v neprospěch odvolatele - by rozhodnutí podléhalo odvolacímu přezkumu, který by však již byl plně a bez pochyb v režimu odvolacího řízení upraveného v § 50 odst. 3 a 6 zákona o správě daní - tedy jednalo by se o odvolání proti dani stanovené dokazováním.

Výše uvedené závěry tak lze vztáhnout i na věc nyní projednávanou. V daném případě, směřovalo odvolání stěžovatele do způsobu stanovení daně podle pomůcek, když stěžovatel požadoval stanovit daň dokazováním. Prvostupňový správce daně v souladu s pokynem odvolacího orgánu doplnil dokazování. S doplněnými důkazy byl stěžovatel řádně seznámen. Výsledkem doplněného řízení pak byla změna způsobu stanovení daně z pomůcek na dokazování a dodatečně vyměřená daň byla změněna z částky 1 242 280 Kč na částku 3 112 980 Kč. Proti tomuto rozhodnutí měl stěžovatel právo se odvolat, čehož také využil a o jeho odvolání bylo žalovaným rozhodnuto. Stěžovatel tak nebyl na svých právech nikterak zkrácen. K uvedené námitce je proto třeba uvést, že v případě stěžovatele při rozhodování v rámci tzv. autoremedury o odvolání orgánem I. stupně, který sice změnil způsob stanovení daně (plně odvolání vyhověl), avšak současně změnil původní rozhodnutí v neprospěch stěžovatele, nezatížil řízení procesními vadami, které by měly za následek nezákonnost rozhodnutí; stěžovatelova práva nebyla daným postupem nikterak dotčena a uvedený postup v testu zákonnosti obstojí.

Zcela odlišná situace však nastává v případě posouzení zákonnosti provedeného dokazování stran vynaložených nákladů na výkup kovových a dřevěných palet. Názor krajského soudu o správnosti provedeného dokazování Nejvyšší správní soud nesdílí.

Jak vyplývá ze správního spisu, zpochybnil správce daně správnost, pravdivost a věrohodnost stěžovatelem předložených účetních dokladů vystavených za vykoupené palety, a to z důvodu nedostatečné identifikace prodávajících fyzických osob. K ověření správnosti a pravdivosti předložených podkladů potom správce daně provedl výslechy svědků. Jednalo se však jen o malou část z celkového počtu osob, od kterých měl stěžovatel kovové boxy a palety vykoupit. Na základě skutečnosti, že obsah některých svědeckých výpovědí nekorespondoval s předloženými účetními doklady, dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal, a to ani zčásti, oprávněnost zahrnutí nákladů ve výši 9 143 350 Kč mezi daňové náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z uvedeného důvodu je z daňově účinných nákladů vyloučil.

Jakkoli lze přisvědčit názoru správce daně, že stěžovatel řádně neprokázal výši nákladů za výkup kovových a dřevěných palet, nelze z provedeného dokazování dovodit závěr, že stěžovatel žádné palety nenakoupil, a proto je nutno vyloučit celou částku z daňově uznatelných nákladů. Jak již zdejší soud mnohokráte judikoval, výše daně se v zásadě určuje dokazováním (§ 31 odst. 1 zákona o správě daní, nyní dle § 92 a násl. daňového řádu). Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci

důkazního řízení, které osvědčí, co z předložených důkazních prostředků se stalo skutečně důkazem. Důkazní prostředky příkladmo vyjmenované v § 31 odst. 4 zákona o správě daní (nyní § 93 daňového řádu) mohou být navrhovány daňovým subjektem, správce daně však těmito návrhy není vázán; opatření některých z nich je také ve výslovné dispozici správce daně. Je tedy povinností správce daně, ať již použije jakýkoliv způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky, sjednání) dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. Nemůže však stanovit daň v maximální možné výši (zde správce daně vyloučil veškeré výdaje za výkup palet a boxů bez ohledu na to, že někteří svědci potvrdili, že palety stěžovateli prodali). V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, přístupný na www.nssoud.cz. Ačkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, nelze vycházet pouze ze zájmů státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

Správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona o správě daní (srov. § 92 odst. 7 daňového řádu), podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.

V intencích výše uvedeného však správní orgány při stanovení daně dokazováním nepostupovaly. Jak totiž konstatoval správce daně i žalovaný, svědci, kteří byli v rámci řízení vyslechnuti (K. B., J. D., M. D., J. K., M. K., J. K.) potvrdili v roce 2005 prodej dřevěných palet stěžovateli; žádný ze svědků nepotvrdil prodej kovových boxů. Pokud tedy svědci uvedli jiné množství i cenu, než za jakou měly být dřevěné palety vykoupeny, vyvolává to sice pochybnosti o celkové výši stěžovatelem uplatněných nákladů, na druhou stranu, byť jde o částky z celkové sumy nákladů zanedbatelné, měl skutečnosti vyplývající ze shora provedených svědeckých výpovědí správce daně zohlednit a dostát tak požadavkům na správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Závěr žalovaného, že stěžovatelem nebyly prokázány žádné náklady za výkup dřevěných palet a kovových boxů od fyzických osob, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není správný.

K závěru o nesprávnosti provedeného dokazování lze dojít i v případě vyloučených nákladů vynaložených na reklamu a propagaci od dodavatele JAMCO, spol. s r. o. (dále jen „JAMCO“) a I. moravská reklamní s.r.o. V daném případě bylo žalovanými správními orgány zpochybněno vynaložení nákladů ve výši 2 500 000 Kč za reklamu a propagaci od společnosti JAMCO s r.o., vyplývající ze smlouvy o zajištění reklamy ze dne 1. 8. 2005 o umístění reklamního banneru na 10 fotbalových utkáních (250 000 Kč za jedno utkání) a náklady na zajištění reklamy při jarním derby mezi kluby Opava a Sparta konaném dne

28. 2. 2005 v částce 250 000 Kč, k čemuž stěžovatel předložil smlouvu se společností I. moravská reklamní s.r.o. Brno, ze dne 7. 2. 2005, jejichž předmětem bylo umístění jednoho reklamního banneru o rozměru 6 x 1 m u hrací plochy.

Náklad ve výši 2 500 000 Kč vynaložený na reklamu a propagaci od společnosti JAMCO dokládal stěžovatel fakturami, smlouvou uzavřenou na poskytnutí reklamy a propagaci, fotodokumentací a videozáznamy, na nichž bylo zaznamenáno, že k reklamním službám došlo. Vzhledem k tomu, že dodavatel JAMCO byl nekontaktní, ověřoval správce daně podstatné okolnosti případu u jiných místně příslušných správců daně a zjistil, že reklama byla na jednotlivých fotbalových stadionech realizována prostřednictvím externího dodavatele reklamy společností STES s.r.o., která reklamní plochy na jednotlivá utkání na objednávku poskytla společnosti JVM Promotion s.r.o. Tato společnost reklamní plochy na jednotlivá utkání pronajala dalším společnostem, mimo jiné i společnosti LENA SPORT s.r.o., která pronajala reklamní plochy v roce 2005 společnosti JAMCO. Za umístění reklamních panelů těmto společnostem bylo fakturováno, přičemž z faktur vyplývá, že průměrná cena reklamní plochy na jeden zápas, kterou fakturovala společnost LENA SPORT s.r.o. jednotlivým odběratelům činí 3000 Kč. Společnost JAMCO a STAVONEXIA následně fakturovala za reklamní služby v průměru na jeden zápas cca 275 000 Kč.

Žalovaný, jakož i následně krajský soud, vycházeli ze skutečností, že stěžovatel předložil bezvadné daňové doklady, ovšem žádný z důkazních prostředků neprokazoval, že náklad byl žalobcem uskutečněn tak, jak je jím uváděno. Jednalo se zejména o nekontaktnost dodavatelů a řetězení poskytování reklamních služeb s extrémním navýšením ceny. Správní orgány i soud dospěli k závěru, že důkaz o existenci reklamní služby na základě fotodokumentace a videozáznamů nemůže osvědčit zpochybňovanou skutečnost, že stěžovatel skutečně vynaložil náklad ve výši 2 500 000 Kč ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to od deklarovaného dodavatele.

Rozhodující tedy byla v daném případě otázka, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Z jednotné a konstantní judikatury zdejšího soudu se podává, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje přirozeně nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že předmětné služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá *(viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 66, rozsudek ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111 a další, vše přístupno na www.nssoud.cz).*

Jakkoli lze v nyní souzené věci sdílet závěr správce daně a žalovaného o tom, že daňový subjekt nemůže uplatnit jakýkoliv výdaj (náklad) jen proto, že má oporu v odpovídajících dokladech (např. ve smlouvě, faktuře apod.), nelze na druhou stranu odhlédnout od faktu, že pochybnosti správce daně nesměřovaly ani tak k fakticitě poskytnutého plnění ve formě reklamy, tedy k tomu, zda skutečně se plnění uskutečnilo, nýbrž zásadní rozpory směřovaly především k výsledné ceně, kdy na konci série obchodních transakcí došlo k extrémnímu navýšení cen za poskytnuté reklamní činnosti, např. z částky 10 000 Kč na 250 000 Kč při jednom fotbalovém utkání. Sám žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí uvedl, že videozáznamy předložené stěžovatelem, které se podařilo správci daně shlédnout, dokumentovaly, že na různých plochách kolem fotbalových hřišť byla umístěna reklama s logem stěžovatele. Správce daně stěžovateli vyloučil přitom z daňově uznatelných výdajů celou částku (tj. 2 500 000 Kč) vynaloženou na reklamu a propagaci s tím, že se nejednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak učinil tak mimo jiné s odkazem na nepřiměřenou cenu. Měl-li správce daně oprávněné pochybnosti o výši ceny za reklamu, bylo na místě zabývat se hodnocením přiměřenosti ceny, nikoli však bez dalšího uplatněné výdaje z důvodu nepřiměřenosti ceny vyloučit.

Správní orgány, pokud na jednu stranu připustily, že reklama byla alespoň zčásti uskutečněna (nejednalo se tedy o plnění fiktivní), nedostály požadavkům na stanovení daně ve správné výši (srov. § 31 a násl. zákona a o správě daní a § 92 a násl. daňového řádu), pokud, a to při stanovení daně dokazováním, vyloučily předmětné výdaje (náklady) v plné výši.

Prokázání samotné skutečnosti, zda, resp. že reklama byla skutečně poskytnuta, je však teprve prvním krokem k závěru o možné daňové znatelnosti výdaje; je tedy na stěžovateli, aby prokázal zákonem předepsaný účel, tj. zda poskytnutá reklama a propagace mohly objektivně sloužit (či alespoň se stěžovatel mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k dosažení, resp. zvýšení příjmů a že cena, kterou za reklamu zaplatil, nebyla, vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy, natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel musel její nepřiměřenou výši rozpoznat (srov. např. rozsudek č. j. 2 Afs 13/2005 - 60).

Shora uvedené pak lze plně vztáhnout i na další uplatněný daňový náklad ve výši 250 000 Kč vynaložený na zajištění reklamy společností I. moravská reklamní s.r.o. Tyto náklady stěžovatel dokládal smlouvou o zajištění reklamy ze dne 7. 2. 2005, jejíž předmětem bylo umístění reklamního banneru o rozměru 6 x 1 m u hrací plochy při jarním derby 2005 mezi kluby Opava a Sparta dne 28. 2. 2005. Lze jen zopakovat, že i v tomto případě spočívají pochybnosti správce daně a důvody pro neuznání daňového nákladu ve větší míře v již výše zmíněných pochybnostech o extrémní výši vynaloženého nákladu, než ve skutečnosti, že zmíněné plnění nebylo vůbec poskytnuto.

V dalším řízení proto bude nutné doplnit dokazování, přičemž bude nutno se zabývat otázkou důkazního břemene a jeho přechodu dle ust. § 95 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu (blíže k tomu viz nález pléna ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nález ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005 dostupné na www.usoud.cz, či rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115 a další). Ačkoli zdejší soud připouští

možnou existenci pochybností o prokázání stěžovatelem uplatněných nákladů, nesdílí již názor o hodnocení jednotlivých důkazních prostředků tak, jak jej správní orgány provedly, a který krajský soud v napadeném rozsudku aproboval. S ohledem na výše uvedené považuje proto Nejvyšší správní soud za důvodnou námitku stěžovatele, že správními orgány nebyly důkazní prostředky řádně zhodnoceny, a že tedy nebylo dbáno toho, aby byly skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji.

Poukazuje–li žalovaný na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 - 57, týkající se uvedeného plnění (reklama) stěžovatele ve věci daně z přidané hodnoty, v němž bylo žalovanému přisvědčeno, je třeba uvést, že z této skutečnosti nelze bez dalšího činit totožné závěry i pro případ daně z příjmů. Jak již uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 *„Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“*

Jakkoli se jednalo o stejná plnění téhož daňového subjektu, dokazování stran hodnocení daňově uznatelných výdajů (nákladů) pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů) a dokazování stran naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (např. pokud splní podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty), nelze zaměňovat a zjištění stran té které daně nelze bez dalšího přejímat pro účely daně druhé.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 1. 2012 č. j. 10 Af 54/2011 - 30, je opodstatněná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud v intencích ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušil též rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2011 č. j. 1549/11-1200, a věc vrací odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení, v němž v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu vytýkané vady řízení odstraní.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším

správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před krajským soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci částku 4400 Kč na náhradě nákladů řízení o žalobě, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení (Ing. František Mejta, daňový poradce) a na zaplacení soudního poplatku. Náklady spočívají v odměně za 1 úkon právní služby ve výši 2100 Kč, za písemné podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif")], z náhrady hotových výdajů 300 Kč za 1 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), a dále zaplacený soudní poplatek za správní žalobu 2000 Kč (položka č. 14a sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před Nejvyšším správním soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci částku 10 808 Kč, na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, které žalobci vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení (Mgr. David Řezníček, advokát) a na zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost. Náklady spočívají v odměně za 2 úkony právní služby v celkové hodnotě 4200 Kč, sestávající se z převzetí zastoupení a z podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), vše zvýšeno o DPH ve výši 21 %, tj. 1008 Kč a dále zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost 5000 Kč (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Celkem je tedy povinen žalovaný na nákladech řízení uhradit 15 208 Kč.

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

V Brně dne 15. února 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu