

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. P.,** zastoupeného JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8922/12-1100-304075, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 8. 2016, čj. 15 Af 407/2012-63,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 8. 2016, čj. 15 Af 407/2012 – 63 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8922/12-1100-304075 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti 9 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobce JUDr. Richarda Třeštíka, advokáta.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě 19 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobce JUDr. Richarda Třeštíka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) dne 3. 12. 2012 žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2012, kterým na základě odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“), ze dne 5. 3. 2012 na daň z příjmů za rok 2009 byl tento platební výměr změněn tak, že žalobci byla doměřená daň

1 969 830 Kč změněna na částku 1 956 210 Kč a penále 393 966 Kč z doměřené daně bylo změněno na částku 391 242 Kč.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku nejdříve poukázal na to, že zákonem č. 456/2011 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2013 zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 s. ř. s. ve spojení s § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

[3] Krajský soud shledal neopodstatněnou námitku žalobce, že neměl v držení svou daňovou evidenci a neměl ani možnost do ní nahlédnout, přičemž správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z této daňové evidence. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 8. 3. 2011, kdy u žalobce byla zahájena daňová kontrola, správce daně od žalobce převzal jeho daňovou evidenci za kalendářní rok 2009 včetně účetních a daňových dokladů. Tento postup správce daně byl v souladu s § 82 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“). Správce daně si od všech zapůjčených listin pořídil kopie a poté všechny originály v souladu s § 82 odst. 4 daňového řádu protokolárně vrátil. Zapůjčené listiny byly tedy žalobci vráceny správcem daně více než 9 měsíců před vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 5. 3. 2012, takže žalobce měl k dispozici valnou část daňového řízení, které se uskutečnilo před správcem daně, svoji daňovou evidenci za kalendářní rok 2009, a to včetně účetních a daňových dokladů. Po dobu od 8. 3. do 6. 6. 2011, tj. necelých 3 měsíců, kdy listiny měl zapůjčené správce daně, žalobci nic nebránilo v tom, aby v intencích § 66 daňového řádu využil svého práva nahlížet do svého daňového spisu. Žalobce tohoto práva nevyužil.

[4] Nelze též vytýkat správním orgánům, že žalobce po vrácení listin správcem daně tyto údajně předal Policii ČR, a to v souvislosti s vyšetřováním hospodářské trestné činnosti, tudíž tyto listiny neměl posléze v průběhu dalšího daňového řízení k dispozici. Toto předání listin se uskutečnilo mimo činnost správce daně a původního žalovaného a navíc žalobci nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin pořídil pro své potřeby jejich kopie. Vedle toho soud opětovně připomněl, že žalobci stále svědčilo právo nahlížet v intencích § 66 daňového řádu do svého daňového spisu u správce daně popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídit kopie daných listin.

[5] Dále krajský soud zdůraznil, že listiny, které měl správce daně k dispozici, byly shodné s těmi, které zajistila a posléze z nich vycházela i Policie ČR při prověřování podezření z páchání hospodářské trestné činnosti R. V.. Přes tuto skutečnost je třeba mít na paměti, že předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou jiná, jedná se o různá řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišným účelem – v případě daňového řízení je ze strany státu cíleno na správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností a v případě trestního řízení se jedná o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost (v daném případě hospodářská trestná činnost), kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce pro osobu pachatele. Cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovné působení na občany. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce tak nemusejí být shodné. Správce daně a původní žalovaný nebyli

pokračování

povinni opatřovat si výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené vůči R. V..

[6] V dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce s cílem vyměřit daň z příjmů za rok 2009 ve správné výši. Správci daně na základě kontroly daňové evidence za rok 2009, předložené žalobcem, vznikly pochybnosti o správnosti základu předmětné daně, když zjistil, že výdaje zaevidované žalobcem v daňové evidenci za rok 2009 jsou o 172 642,70 Kč nižší, než údaje uváděné žalobcem v jeho daňovém přiznání za rok 2009. Správce daně vyzval dne 26. 5. 2011 žalobce mj. k prokázání a vysvětlení zjištěného rozdílu, avšak žalobce přes výzvu správce daně se v tomto směru nevyjádřil a nepředložil důkazní prostředky vysvětlující zjištěnou nesrovnalost. Za daného skutkového stavu správce daně nepochybil, pokud při stanovení základu daně a daňové povinnosti žalobce vycházel z údajů daňové evidence za rok 2009 a o zjištěný rozdíl ve výdajích snížil výdaje žalobce, které pak posuzoval z hlediska jejich daňové uznatelnosti. Úvahy a závěry správce daně a původního žalovaného považoval krajský soud v tomto směru za logické a plně přezkoumatelné.

[7] Krajský soud uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil z daňové evidence za rok 2009, kterou předložil žalobce, že žalobce v průběhu roku 2009 postupně vložil do své pokladny částky v celkové výši 11 580 000 Kč, které evidoval jako vklady podnikatele pod položkou „příjmy nezvyšující základ daně“, avšak ke dni 31. 12. 2009 byl vykazován záporný stav hotovosti na pokladně ve výši -272 030,82 Kč. Tato nesrovnalost legitimně vzbudila u správce daně pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti evidence příjmů s vlivem na základ daně, a proto vyzval dne 26. 5. 2011 žalobce k prokázání a doložení, že příjmy v celkové výši 11 580 000 Kč byly již zdaněny, popř. byly osvobozeny od daně, nebo že nejsou předmětem daně. Žalobce v podání ze dne 4. 10. 2011 reagoval, že hotovostní vklady finančních částek do pokladny nepředstavují jeho příjmy, neboť každému hotovostnímu vkladu vždy předcházel výběr stejné hotovosti z jeho podnikatelského bankovního účtu. Poté správce daně provedl rozbor jednotlivých výběrů z dotyčného podnikatelského bankovního účtu s porovnáním jednotlivých hotovostních vkladů do pokladny žalobce, přičemž zjistil rozdíl ve výši 4 040 000 Kč mezi výběry z účtu, které v souhrnu činily 7 540 000 Kč, a vklady do pokladny, jež celkem činily 11 580 000 Kč. Ohledně rozdílu ve výši 4 040 000 Kč žalobce nedokázal správci daně doložit, že se jedná o již zdaněné příjmy, popř. příjmy osvobozené od daně nebo že nejsou předmětem daně. Správce daně proto nepochybil, pokud žalobcovy příjmy a dílčí základ daně navýšil o uvedenou částku 4 040 000 Kč. Žalobcova argumentace údajným nesmyslným ziskem z jeho stavební činnosti ve výši 446,45 % je bezpředmětná a zavádějící. Žalobce se mýlí, pokud zastává názor, že jeho povinností nebylo prokazovat zdanění částky v celkové výši 4 040 000 Kč. Správce daně náležitě sdělil žalobci své pochybnosti v daném směru, a proto právě a jen žalobce tížilo důkazní břemeno, neboť musel prokazovat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v řádném daňovém přiznání.

[8] Dále se krajský soud ztotožnil s žalovaným, že platby uhrazené S. V. v celkové výši 360 000 Kč nelze vyhodnotit jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž tento svůj závěr podrobně odůvodnil.

[9] Ve vztahu k námitkám žalobce ohledně jeho plateb poskytnutých společnosti EKVIVA, a. s., se krajský soud ztotožnil s názorem původního žalovaného, že výdaje v celkové výši 8 447 413 Kč nelze uznat jako daňově uznatelné výdaje, neboť žalobce neprokázal, že plnění se uskutečnilo tak, jak deklaroval. V této souvislosti krajský soud opětovně zdůraznil, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce nutně nemusejí být shodné. R. V., který s žalobcem jednal za společnost EKVIVA, a. s., byl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, čj. 49 T 5/2012–926, pravomocně zproštěn obžaloby ve smyslu § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval mj. fiktivní faktury vůči žalobci, čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal. Z toho nelze automaticky dovozovat, že původní žalovaný pochybil, pokud žalobci neuznal výdaje v celkové výši 8 447 413 Kč za daňově uznatelné výdaje. Ve zprošťujícím trestním rozsudku sice bylo konstatováno, že stavby budované mj. pro žalobce stojí a jsou vybudované, nicméně soud zároveň pravomocně uzavřel, že ze strany žalobce, jakožto jednoho z odběratelů stavebních prací, které údajně měla dodávat společnost EKVIVA, a. s., bylo předpokládáno, že faktury společnosti EKVIVA, a. s., předkládané odběratelům včetně žalobce R. V., odpovídají faktickému stavu, a tedy, že společnost EKVIVA, a. s., za níž jednal R. V., stavební práce provedla svými pracovníky. Zásadní závěr trestního soudu pro předmětnou žalobu je, že v trestním řízení bylo prokazatelně zjištěno, že faktury vystavené údajně společností EKVIVA, a. s., které předkládal R. V. mj. i žalobci, stejně jako pokladní doklady dané společnosti o přijatých platbách v hotovosti od jednotlivých odběratelů včetně žalobce se neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s. K tomu trestní soud doplnil, že okolnosti toho, kde skončily peníze inkasované R. V. jménem společnosti EKVIVA, a. s., stejně jako to, proč se uskutečněné zdanitelné plnění neodrazilo v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a především pak v jejím daňovém přiznání, se ani přes snahu trestního soudu provedeným dokazováním objasnit nepodařilo. Závěry trestního soudu jsou v souladu se závěry správce daně a původního žalovaného v předmětné věci - žalobce neprokázal, že plnění vůči společnosti EKVIVA, a. s., se fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. E. K., předsedkyně představenstva společnosti EKVIVA, a. s., v rámci své svědecké výpovědi uvedla, že tato společnost nevystavila žádné faktury pro žalobce, které hradil, dále že tato společnost neprovedla stavební práce ani nedodala žádný materiál vůči žalobci, když žádnou stavební činnost v roce 2009 tato společnost nevykonávala. Svědkyně popřela jakoukoliv spolupráci společnosti EKVIVA, a. s., se žalobcem. Dále svědkyně výslovně uvedla, že k uzavírání smluv za společnost EKVIVA, a. s., byla pověřena výlučně ona, přičemž nikdy tyto neuzavírala jen ústně. K fakturám a příjmovým pokladním dokladům svědkyně vypověděla, že neobsahují údaje, které jsou jinak v běžných obchodních vztazích vyžadovány, nikdy je neviděla a ani neví, kdo je podepsal, přičemž své faktury společnost EKVIVA, a. s., nikdy neproplácela v hotovosti. K osobě R. V. pak svědkyně uvedla, že nebyl pověřen k vystupování za společnost EKVIVA, a. s., při stavebních zakázkách, při uzavírání smluvních vztahů ani k žádnému jednání s odběrateli včetně žalobce, v roce 2009 nikdy s ním nejednala a ani od něj nepřevzala žádnou hotovost, v roce 2009 již pro danou společnost nepracoval. Této svědecké výpovědi koresponduje fakt, že faktury stejně jako pokladní doklady, které měla údajně vystavit společnost EKVIVA, a. s., a jež v daňovém

pokračování

řízení předložil žalobce, se neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a nepromítly se ani do jejího daňového přiznání.

[10] Vzhledem ke stavu dokazování před trestním soudem a v daňovém řízení krajský soud uzavřel, že správce daně důvodně zpochybnil, že materiál a stavební práce, za které žalobce vynaložil dle svého účetnictví finanční prostředky v celkové výši 8 447 413 Kč, dodala společnost EKVIVA, a. s., a že žalobce této společnosti skutečně zaplatil částky uvedené na žalobcem předložených fakturách a příjmových pokladních dokladech, přičemž statutární orgán dané společnosti výslovně popřel jakoukoliv obchodní spolupráci a kontakt se žalobcem. V této věci bylo nepodstatné, zda se jednotlivé stavby ve skutečnosti „nějak“ zrealizovaly, nýbrž bylo podstatné to, aby žalobce prokázal, že se jím tvrzené obchodní případy uskutečnily právě tak, jak bylo předloženými fakturami a příjmovými pokladními doklady žalobcem deklarováno. To se nestalo. Žalobce byl jako daňový subjekt povinen ohledně výdaje, který zanesl do své daňové evidence a následně i do svého daňového přiznání, prokázat v případě pochybností, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým jej deklaroval na příslušném daňovém dokladu. Tento závěr vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009–119. Nejsou relevantní námitky žalobce, že původní žalovaný pominul důkazy o tom, že žalobce pro určitou osobu zajistil provedení určitého díla, dále že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl ani žalobce a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla jiná osoba resp. jiné osoby, dále že žalobce obdržel od objednatele sjednanou cenu díla a že žalobce vyplatil osobám, které dílo provedly, část z ceny díla, kterou žalobce obdržel od objednatele. Původní žalovaný se správně soustředil na dokazování, zda společnost EKVIVA, a. s., jakožto subjekt, který byl uveden na žalobcem přijatých fakturách a příjmových pokladních dokladech, je skutečně tím subjektem, který plnění žalobci poskytl.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Poukázal na důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a uvedl, že není správný závěr původního žalovaného, ve kterém odkázal na možnost stěžovatele nahlížet dle § 65 odst. 1 trestního řádu do trestního spisu v trestní věci vedené proti R. V.. Avšak z tohoto ustanovení plyne, že do trestního spisu je oprávněn nahlédnout obviněný, poškozený, zúčastněná osoba, nikoliv stěžovatel jako osoba, která vydala věc důležitou pro trestní řízení. Dále podle stěžovatele nelze přezkoumat správní rozhodnutí, které obecně odkazuje na důkazy, jež ve správním spisu nejsou, a zároveň je daňový subjekt nemá ve svém držení.

[12] Mezi výzvou správce daně z 26. 5. 2011 a vydáním své daňové evidence policii dne 6. 6. 2011 neměl žalobce dostatek času na to, aby nahlédl do této evidence a ji prostudoval. Není možné, aby skutková zjištění učiněná v daňovém řízení byla rozdílná od skutkových zjištění v rámci trestního řízení. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu čj. 49 T 5/2012-926 z 1. 4. 2015 plyne, že osoby pracující pro společnost EKVIVA, a. s. provedly pro stěžovatele práce a výkony, že stěžovatel jako objednatel obdržel od osoby

jednající jménem uvedené společnosti faktury za tyto práce a výkony a stěžovatel tyto faktury této osobě uhradil, že E. K. je nevěrohodná svědkyně a že sama tato svědkyně přiznala, že D. B. a B. F. pro jmenovanou společnost vykonávali práci. Kromě toho práce a výkony provedené společností EKVIVA, a. s. pro žalobce tento předal společnosti EUROVIA, a. s., od které dostal stěžovatel zaplaceno za uvedené práce a výkony. Stěžovatel v daňovém řízení navrhl, aby byly opatřeny výsledky dokazování prováděné v uvedené trestní věci, čemuž nebylo vyhověno s odůvodněním, že v trestním spisu nejsou založeny jiné doklady, než které stěžovatel předložil v daňovém řízení (podle správce daně mu tato odpověď byla dána policejním orgánem). Avšak podle stěžovatele jsou obsahem trestního spisu také jiné důkazy, než stěžovatelem předložené listiny.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že neprokázání totožnosti osoby, která mu poskytla plnění ve formě prací a výkonů a jíž zaplatil sjednanou cenu, má za následek nemožnost uplatnit tuto zaplacenou cenu jako výdaj vynaložený k dosažení zisku. Správce daně též nemůže jen na základě své analýzy považovat částku 4 040 000 Kč za nezdaněný příjem, navíc za situace, že v takovém případě by stěžovatel dosáhl zisku ve výši 446,45 %.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel předal daňovou evidenci správci daně dne 8. 3. 2011. Správce daně si od zapůjčených listin pořídil kopie a originály účetních dokladů vrátil stěžovateli při ústním jednání dne 6. 6. 2011. Možnost nahlížet do daňového spisu dle § 66 daňového řádu měl stěžovatel jak po předání daňové evidence správci dne 8. 3. 2011, tak i po vrácení daňové evidence stěžovateli, přičemž mu nic nebránilo v pořízení si kopie své daňové evidence před jejím předáním Policii ČR.

[15] Závěry správce daně a původního žalovaného byly v souladu se závěry krajského soudu učiněnými v trestní věci R. V. vedené pod sp. zn. 49 T 5/2012. Ve zprošťujícím rozsudku krajský soud konstatoval své zjištění, že faktury vystavené údajně společností EKVIVA, a. s., stejně jako pokladní doklady o přijatých hotovostních platbách od jednotlivých odběratelů včetně stěžovatele, a údajně uskutečněná zdanitelná plnění nejsou zaznamenána v účetnictví uvedené společnosti a nepodařilo se prokázat, kde skončily peníze inkasované jménem uvedené společnosti. Správce daně svůj závěr o neprokázání plnění deklarovaného stěžovatelem opřel i o svědeckou výpověď E. K., v rozhodném období předsedkyně představenstva uvedené společnosti. Výdaje stěžovatelem údajně vynaložené ve prospěch společnosti EKVIVA, a. s. nelze uznat za výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

pokračování

[17] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[18] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.) se Nejvyšší správní soud zabýval výlučně posouzením stížnostních námitek.

[19] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že neměl přístup k daňové evidenci, ze které správní orgány učinily skutková zjištění, z nichž vyvodily skutkové a právní závěry, které vedly k vydání daňových rozhodnutí. Stěžovatel poté, co svou daňovou evidenci dne 8. 3. 2011 předal správci daně, měl možnost se s ní seznámit formou nahlížení do správního spisu dle § 66 daňového řádu, a to nejen v době od uvedeného dne do června 2011, kdy mu byla vrácena, ale i později jak do vydání dodatečného platebního výměru správcem daně dne 5. 3. 2012, tak i poté u původního žalovaného do rozhodnutí o odvolání stěžovatele dne 26. 9. 2012. Správce daně před vrácením daňové evidence stěžovateli dne 6. 6. 2011 pořídil kopie všech účetních dokladů, tvořících tuto evidenci, a tyto kopie jsou součástí daňového spisu. Navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, že i v krátké době od 6. 6. 2011 do předání daňové evidence stěžovatelem policii nic nebránilo stěžovateli pořídit si kopie účetních dokladů (tyto kopie si samozřejmě mohl pořídit i před předáním daňové evidence správci daně dne 8. 3. 2011). Stěžovatel tedy měl plnou možnost se seznámit se všemi podklady, které hodnotily daňové orgány před vydáním svých rozhodnutí. Stěžovateli nebylo upřeno právo seznámit se s podklady pro rozhodnutí správce daně i původního žalovaného. Okolnost, zda stěžovatel mohl či nemohl nahlížet do trestního spisu v trestní věci vedené proti R. V., na tomto závěru nic nemění.

[20] Podle § 24 odst. 1 první a druhé věty zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

[21] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku z 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Podmínky povahy odčitatelného výdaje jsou stanoveny v již citovaném § 24 odst. 1 větě první zákona o dani z příjmů: 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.

[22] Stěžovatel pouze v obecné poloze vyjádřil nesouhlas s tím, že správce daně považoval částku 4 040 000 Kč (postupné vklady na bankovní účet stěžovatele) za zdanitelný příjem. Neuvedl však žádný argument proti závěru krajského soudu, že u této sumy se již nejednalo o vrácení dříve vybrané částky, a proto po sdělení pochybnosti správce daně tížilo stěžovatele břemeno tvrzení i důkazní, že tento příjem již byl zdaněn popř., že se jedná o příjem osvobozený od daně nebo že není předmětem daně. Argumentace stěžovatele údajnou výší zisku není s to na uvedeném závěru nic změnit. Tato stížnostní námitka je proto nedůvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval na základě poslední stížnostní námitky tím, zda částku 8 447 413 Kč zaplacenou R. V. lze považovat za odčitatelný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud učinil závěr, že nikoliv, neboť podle názoru soudu by stěžovatel musel prokázat, že tuto částku uhradil jím uváděnému smluvnímu partnerovi EKVIVA, a. s., což se nestalo. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem neztotožnil z níže uvedených důvodů.

[24] Nejvyšší správní soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ve kterém byl za neústavní označen takový postup správních orgánů a následně i správních soudů, dle něhož pro vyloučení daňově uznatelného nákladu postačovalo zjištění, že údaje účetního dokladu neodpovídají realitě. V uvedené věci Ústavní soud zaujal právní názor, že nelze jako uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů vyloučit výdaje za nákup zboží od společnosti z důvodu, že se dodatečně zjistí, že uvedená společnost neexistovala. Z tohoto nálezu a ze závěru, že nelze vyloučit daňovou uznatelnost výdaje za plnění, které bylo skutečně poskytnuto, vycházel Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011 - 68, ve kterém uvedl: „[P]*ři posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].*“ Stejný právní výklad ohledně odčitatelného výdaje od základu daně dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů učinil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 4. 7. 2018, čj. 5 Afs 132/2017-29, ve kterém uvedl, že „*není rozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění.*“

[25] V dané věci bylo zjištěno, že žalovaný nečiní sporným, že práce fakturované v rozsahu celkové částky 8 447 413 Kč byly provedeny p. R. V. s pomocí dalších pracovníků, a že byly zaplaceny p. R. V.. Nelze proto označit za správný závěr původního žalovaného, potvrzený krajským soudem, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda bylo fakticky realizováno zdanitelné plnění, ale rovněž to, že toto plnění poskytla právě ta osoba, která je jako poskytovatel tohoto plnění označena v dokladech, kterými daňový subjekt prokazuje uskutečnění uvedeného plnění. Nejvyšší správní soud proto shledal důvodnou námitku stěžovatele, že částka 8 447 413 Kč byla uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

pokračování

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[26] Na základě všech shora nastíněných úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná (a to v rozsahu závěru týkajícího se uznatelnosti výdaje 8 447 413 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů), a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil. Již v řízení u krajského soudu byly důvody pro zrušení rozhodnutí původního žalovaného, Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i toto rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 a § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., a to ve prospěch úspěšného stěžovatele proti žalovanému. Zástupce stěžovatele učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem jeden úkon právní služby, kterým byla kasační stížnost *[úkon podle* § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. - advokátního tarifu*]*. Za to mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč *[*§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu*]*, k níž je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; to činí dohromady 3 400 Kč. Zástupce je plátcem DPH, a částka náhrady se proto zvyšuje o částku 714 Kč odpovídající dani v sazbě 21 % dle zákona č. 235/2004 Sb., kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů, na částku 4 114 Kč. Dále byl nákladem řízení žalobce též zaplacený soudní poplatek 5 000 Kč podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků tvořícího přílohu zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích.

[28] O náhradě nákladů řízení o žalobě rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 3 druhé věty s. ř. s. a § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., a to ve prospěch úspěšného stěžovatele proti žalovanému. Náklady stěžovatele v řízení před krajským soudem, zastoupeného advokátem, spočívaly ve čtyřech úkonech právní služby (převzetí zastoupení, žaloba a účast při dvou jednáních soudu) podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. - advokátního tarifu). Za to mu náleží odměna ve výši 4 x 3 100 Kč *[*§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu*]*, k níž je třeba připočíst 4 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; to činí dohromady 13 600 Kč. Zástupce je plátcem DPH, a částka náhrady se proto zvyšuje o částku 2 856 Kč odpovídající dani v sazbě 21 %, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů, na částku 16 456 Kč. Dále byl nákladem řízení žalobce též zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč podle položky č. 18 bodu 2. písm. a) sazebníku soudních poplatků tvořícího přílohu zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích.

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

V Brně dne 25. října 2018

Zdeněk Kühn

předseda senátu