ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Bočrad s. r. o.,** se sídlem Hájecká 238, Dolní Benešov, zastoupený JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou se sídlem Sokolská třída 22, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26459/16/5200-11434-701858 a č. j. 26467/16/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 2. 2018, č. j. 22 Af 68/2016 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 4114 Kč, k rukám zástupkyně žalobce – JUDr. Kateřiny Martínkové.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Výrokem I. napadeného rozsudku spojil krajský soud ke společnému projednání řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26459/16/5200-11434-701858 (sp. zn. 22 Af 68/2016) a řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26467/16/5200-11434-701858 (sp. zn. 22 Af 69/2016), tak, že nadále byly obě žaloby vedeny pod sp. zn. 22 Af 68/2016. Výrokem II. napadeného rozsudku krajský soud zrušil výše označená rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem III. napadeného

rozsudku pak krajský soud uložil stěžovateli zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobách částku 22 456 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupkyně žalobce.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26459/16/5200-11434-701858, byl na základě žalobcova odvolání změněn tímto napadený dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, vydaný Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 3. 4. 2015, č. j. 1257030/15/3211-50525-802334 (dále jen „DPV 2011“), tak, že doměřená daň byla změněna z částky 432 060 Kč na částku 416 480 Kč (odpovídajícím způsobem pak bylo sníženo daňové penále o sazbě 20 %). Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26467/16/5200-11434-701858, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3. 4. 2015, č. j. 1258368/15/3211-50525-802334 (dále jen „DPV 2012“), na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012.

[3] Podle odůvodnění napadeného rozsudku přistoupil krajský soud ke zrušení obou rozhodnutí žalovaného (která vycházela z obdobného skutkového i právního základu) proto, že shledal důvodnou jak žalobní námitku poukazující na procesní vadu daňového řízení spočívající v neprovedení žalobcem navrženého svědeckého výslechu, tak i námitku nezákonnosti rozhodnutí žalovaného pro nezahrnutí alespoň minimálních nutných nákladů žalobce na pořízení kovového šrotu do daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Ve zbytku shledal krajský soud uplatněné žalobní námitky nedůvodnými. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[4] Stěžovatel označil za důvod kasační stížnosti nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Krom toho shledal napadený rozsudek v dílčím rozsahu nepřezkoumatelným pro vnitřní rozpornost odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[5] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku relevance prokázání osoby dodavatele ve vztahu k daňové uznatelnosti výdaje (pořízení šrotu žalobcem) dle § 24 odst. 1 ZDP. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není lhostejno, zda daňový subjekt prokázal identitu dodavatele, od kterého plnění získal, v jakém rozsahu bylo plněno a za jakou cenu. Stěžovatel v tomto ohledu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 – 98, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31. V případě žalobcových daňových přiznání vznikly správci daně pochybnosti ohledně dodavatele, rozsahu a ceny pořízení kovového šrotu žalobcem. Tyto pochybnosti nebyly žalobcem v průběhu daňového řízení odstraněny, a proto bylo namístě případné výdaje s tvrzeným pořízením spojené neuznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění či udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.

[6] Podle stěžovatelova názoru si krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku odporuje, pokud na jedné straně aprobuje neakceptování žalobcem předložených důkazů (vážních lístků) z důvodu, že žalobce „*neprokázal, od koho šrot nabyl a zejména pak cenu*“, zatímco na druhé straně uvádí, že cena pořízení šrotu žalobcem je jedinou skutečností,

která je podstatná pro daňovou uznatelnost výdaje. Stěžovatel poznamenává, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45, je nepřípadný, neboť v odkazované věci došlo ke ztrátě celé relevantní účetní dokumentace daňového subjektu, nikoli ke specifickému zpochybnění toliko některých z předložených účetních dokladů.

[7] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku účelnosti žalobcem navrhovaného svědeckého výslechu bagristy R. G. Stěžovatel má i nadále za to, že neprovedení navrženého důkazu bylo dostatečně odůvodněno nadbytečností jeho případné výpovědi, neboť navrhovaný svědek nebyl zaměstnancem pověřeným k samotnému výkupu šrotu (jako tomu bylo u jiných zaměstnanců žalobce) a tím pádem by mu jen stěží mohly být známy údaje o dodavatelích šrotu či o údajích z vážních lístků. Výslech tedy neměl reálnou možnost prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti. Výslech by navíc byl proveden s odstupem přibližně čtyř let od tvrzené realizace dodávek šrotu, a tak by ani takový důkazní prostředek nemohl odstranit pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti výdajů na nákup šrotu, neboť v případě žalobce panovaly zcela zásadní a výrazné nesrovnalosti co do výdajů na nákup šrotu, a to včetně toho, že dodávky šrotu byly výslovně popřeny i žalobcem deklarovanými dodavateli.

[8] Žalobce se ve svém vyjádření ztotožnil s napadeným rozsudkem, pokud jde o ty části odůvodnění, v nichž krajský soud přisvědčil vzneseným žalobním námitkám. Nad rámec tohoto stěžovatel vyslovil svůj nesouhlas s těmi částmi odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž krajský soud shledal ostatní žalobní námitky nedůvodnými. Předmětem kasačního řízení ovšem mohou být jen kasační důvody uplatněné stěžovatelem.

[9] Kasační stížnost je přípustná.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť nepřezkoumatelnost je vadou objektivně bránící samotnému účelu kasačního řízení, tj. přezkumu rozhodnutí krajského soudu.

[12] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, lze ze nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[13] Nejvyšší správní soud neshledává odůvodnění napadeného rozsudku vnitřně rozporným. Krajský soud v bodu 38 odůvodnění sice uvedl, že žalobce mj. neprokázal cenu, za jakou šrot nakoupil, nicméně stěžovatel nezpochybnil, že se transakce vůbec uskutečnila (bez ohledu na cenové a množstevní specifikace). Nato krajský soud přijal závěr, že uskutečnila-li se transakce, musel v jejím rámci žalobce vynaložit nějaký (blíže neurčený) náklad. Nejvyšší správní soud má z odůvodnění napadeného rozsudku za zřejmé, že výtka krajského soudu vůči postupu stěžovatele spočívá v tom, že ačkoli žalobce musel objektivně mít nějaký daňově uznatelný výdaj v souvislosti s pořízením šrotu, nebyl

mu v tomto ohledu stěžovatelem uznán. Z toho plyne názor krajského soudu, že pokud daňový subjekt neprokáže vůči pochybnostem správce daně exaktní cenu pořízení zboží (které má být daňově uznatelným výdajem), má správce daně daňovému subjektu uznat alespoň minimální náklady, které mu musely s pořízením zboží vzniknout. Stěžovatelova námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tedy není důvodná.

[14] Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, podle kterého není rozhodná osoba dodavatele plnění, jehož pořízení bylo uplatněno daňovým subjektem jakožto daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž cena, kterou daňový subjekt za dodané zboží zaplatil.

[15] Podle § 24 odst. 1 ZDP (ve znění rozhodném pro obě předmětná zdaňovací období) platí, že „[v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy* (zvýraznění doplněno NSS)."

[16] K problematice dokládání a případného dokazování faktického uskutečnění výdaje daňovým subjektem za účelem jeho daňové uznatelnosti se Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací činnosti opakovaně vyslovil. Daňový subjekt je v prvé řadě povinen předložit daňové doklady k výdajům, které uplatnil jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ani formálně bezvadné doklady ovšem nemusí samy o sobě představovat dostatečný průkaz skutečného vynaložení výdaje, neboť rozhodná je materiální stránka, tedy skutečné vynaložení výdaje daňovým subjektem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57, či rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Zpochybní-li správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem předložené daňové doklady, je zároveň povinen umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení uplatněných výdajů jinými důkazními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, taktéž nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05).

[17] V nyní posuzované věci správce daně zpochybnil daňové doklady (vážní lístky), kterými žalobce dokládal výdaj spojený s pořízením kovového šrotu. Stěžovatel se v odvolání s postupem správce daně ztotožnil a krajský soud jejich postup shledal souladným se zákonem. Krajský soud však nadto přisvědčil žalobci, že pokud správní orgány nezpochybnily existenci zboží (železného šrotu) jako takového a přistoupily ke zdanění žalobcova příjmu z dalšího prodeje tohoto zboží, měly žalobci uznat alespoň minimální nutný výdaj na pořízení odpovídajícího množství (druhově určeného) zboží, neboť přinejmenším tento musel žalobce vynaložit. V tomto ohledu nepovažoval krajský soud za nutné trvat na jednoznačné identifikaci osoby dodavatele zboží. Stěžovatel tento právní názor krajského soudu sporuje výše popsanou kasační námitkou, přičemž odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 – 98, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31.

[18] Nejvyšší správní soud shledává stěžovatelovu námitku nepřípadnou. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku totiž nevyjádřil názor, že by snad jednoznačná identifikace dodavatele plnění, jehož pořízení bylo daňovým subjektem uplatněno jako daňově uznatelný výdaj, byla bez jakékoli relevance ve vztahu k naplnění podmínek daňové uznatelnosti výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP. Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na nezbytnosti průkazu dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namístě daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj). Nejvyšší správní soud tedy naznal, že stěžovatel pojal krajským soudem vyslovený právní názor příliš zobecňujícím způsobem, který neodpovídá skutkovému a právnímu základu posuzované věci.

[19] V případech, kdy bylo pořízení železného šrotu žalobcem dokládáno vážními lístky, které byly posléze správcem daně jakožto daňové doklady zpochybněny, bylo správcem daně provedeno dokazování, na základě kterého se nepodařilo dospět ke zjištění skutečného dodavatele šrotu, a tím pádem ani skutečného množství šrotu a s jeho pořízením souvisejících výdajů žalobce. Za nastíněné situace nebylo možné aplikovat § 24 odst. 1 ZDP tak, že by žalobci měla být uznána *prokázaná* výše výdajů na pořízení šrotu (neboť právě výši pořizovacích výdajů se vůbec prokázat nepodařilo), nýbrž ve spojení s § 98 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, konstatoval, že „[p]*ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. V daném případě, neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran výše tvrzených uskutečněných výdajů, a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě postupovat dle § 31 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“

[20] Druhá stěžovatelova námitka směřuje proti závěru krajského soudu, podle kterého představuje odmítnutí důkazního návrhu výslechu R. G., který v předmětných zdaňovacích obdobích byl u žalobce zaměstnán jako bagrista, procesní vadu, která mohla mít negativní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[21] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že ze žalobcovy písemné odpovědi ze dne 11. 11. 2014 na výzvu správce daně k prokázání skutečností dle §

92 odst. 4 daňového řádu je nepochybné, že žalobce navrhoval svědecký výslech svého zaměstnance nikoli k prokázání, že žalobce běžně nakupoval šrot, ale proto, že právě tento zaměstnanec měl realizovat vykládky šrotu v předmětných sporných případech (spojených se zpochybněnými vážními lístky). Na druhou stranu nelze odhlédnout od velmi strohého odůvodnění předmětného důkazního návrhu ze strany žalobce, když tolik uvedl, že „[d]*aňový subjekt navrhuje, aby byl vyslechnut v pozici svědka jeho zaměstnanec R. G., bytem D. B., N. b. 541, který je zaměstnán u daňového subjektu jako bagrista a prováděl vykládky šrotu při výkupech, které chce správce daně doložit.*“ Podle Nejvyššího správního soudu z takto obecně formulovaného důkazního návrhu nikterak nevyplývá, že by uvedený zaměstnanec kromě manipulace s právě vykoupeným šrotem měl být přítomen vážení šrotu nebo že by se měl z titulu svého pracovního zařazení cíleně zajímat o přesné určení množství vykoupeného šrotu, či ceny, kterou za něj žalobce zaplatil. Nicméně právě takové okolnosti byly pro danou věc relevantní, a proto měl být žalobce přinejmenším vyzván k upřesnění konkrétních skutečností (jiných, než uskutečnění vykládky šrotu), které tímto způsobem zamýšlel prokazovat. Nejvyšší správní soud tudíž shledal tuto kasační námitku částečně důvodnou. V tomto směru tedy Nejvyšší správní soud zasáhl do závazného právního názoru vysloveného krajským soudem.

[22] Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného na základě shledání procesní vady v řízení před správními orgány, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Stěžovatel důvodně namítl nesprávnost posouzení této otázky krajským soudem, avšak krajský soud přisvědčil žalobě i z důvodu nesprávného posouzení otázky uznání alespoň minimálních nutných výdajů žalobce na pořízení kovového šrotu. Jelikož tento druhý zrušovací důvod krajského soudu obstál v řízení před Nejvyšším správním soudem, a tento důvod je sám o sobě dostatečným pro zrušení rozhodnutí žalovaného, nepřistoupil Nejvyšší správní soud ke zrušení napadeného rozsudku a kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl. Jak výše uvedeno, modifikoval ovšem závazný právní názor pro další řízení u žalovaného.

[23] O náhradě nákladů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesní úspěch zaznamenal v řízení o kasační stížnosti žalobce, neboť kasační stížnost byla shledána nedůvodnou; má proto vůči stěžovateli právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady spočívají v odměně advokátky, kterou byl žalobce v řízení o kasační stížnosti zastoupen. Podle § 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s. platí, že „[z]*a zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.*“ Tímto zvláštním právním předpisem je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“). Odměna advokátky za jeden poskytnutý úkon právní služby - vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. k) advokátního tarifu *per analogiam*] je určena podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částkou 3100 Kč. K tomu náleží náhrada hotových výdajů advokátky ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Jelikož zástupkyně žalobce doložila, že je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč, a to

pokračování

do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce – JUDr. Kateřiny Martínkové, advokátky se sídlem Sokolská třída 22, Ostrava.

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

V Brně dne 19. listopadu 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu