



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **AUTOPROCHOR, s. r. o.**, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, zastoupen JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2008, č. j. 29 Ca 5/2006 – 44.

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2008, č. j. 29 Ca 5/2006 – 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2008, č. j. 29 Ca 5/2006 – 44, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 10. 2005, č. j.: 5287/05/FŘ 120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 25. 7. 2002, č. j.: 15679/02/303916/6705, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 16. 3. do 31. 12. 1999 ve výši 210 700 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že k tomu, aby nájemné podle smlouvy o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999, kterou uzavřel stěžovatel s pronajímatelem A.t.D.n., s. r. o., a odpisy osobního automobilu Opel Corsa ve výši 35 050 Kč, který měl stěžovatel zakoupit od téhož subjektu, mohly být uznány jako daňově účinné, byl povinen stěžovatel v souladu s ustanoveními § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání a k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Podle krajského soudu ze spisového materiálu správních orgánů nepochybně vyplývá, a ostatně tuto skutečnost ani stěžovatel nezpochybňuje, že firma A.t.D.n., s. r. o., s níž měla být uzavřena nájemní smlouva, popř. kupní smlouva, tyto smlouvy neuzavřela. Její jediný společník a jednatel sdělil, že předloženou smlouvu vidí poprvé, neuzavřel ji a podpis na ní není jeho, automobily, které měly být předmětem pronájmu, nikdy neviděl, faktury nevystavil, žádné výdajové pokladní doklady nepodepisoval a žádnou hotovost od stěžovatele nikdy nepřevzal. Z uvedeného vyplývá, že všechny doklady,

kteře stěžovatel předložil, a na nichž je uvedena jako smluvní strana firma A.t.D.n., s. r. o., nelze uznat jako důkazy, kterými by stěžovatel prokázal oprávněnost uplatněných nákladů v souvislosti s pronájmem nákladních automobilů a koupí automobilu Opel Corsa. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku stěžovatele, že se předloženými důkazy finanční ředitelství nezabývalo, když v odůvodnění svého rozhodnutí uvedlo, že účetní doklady předložené stěžovatelem nesplňují náležitost stanovenou v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a že tedy všechny důkazní prostředky, na kterých je uveden S. Jelen, nelze uznat za doklady splňující podmínku uvedenou v citovaném ustanovení. Finanční ředitelství dále uvedlo, že obdobným způsobem je nutné posuzovat platby leasingových splátek poukazovaných stěžovatelem leasingové společnosti za jiného leasingového nájemce. K platbám nájemného se rovněž vyjádřilo, když uvedlo, že platba neprokazuje uskutečnění smluvně dohodnuté činnosti a že ne každý uhrazený výdaj lze automaticky považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Krajský soud dále neakceptoval námitku stěžovatele, že je-li účetní doklad podepsán osobou, která jí ve skutečnosti není, jedná se o pouze formální nedostatek. Jako platný účetní doklad totiž nelze uznat takový, jímž je sice označen účastník účetního případu, ale ten se však účetního případu prokazatelně nezúčastnil. V takovém případě nelze hovořit o tom, že účetnictví stěžovatele bylo průkazné. K žalobní námitce stěžovatele týkající se aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků krajský soud uvedl, že finanční ředitelství hodnotilo postup stěžovatele podle citovaného ustanovení neboť šlo o vytvoření stavu, který byl z formálně právního hlediska v souladu se zákonem, avšak ve skutečnosti šlo o neplatný právní úkon. Skutečný obsah právního úkonu (neplatného) byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něho. Finanční ředitelství v rozhodnutí zcela správně konstatovalo, že z daňového hlediska stačilo jednoznačně zjistit, že formálně právní stav neodpovídá skutečnosti, tj. že nájemní smlouva nebyla uzavřena jediným existujícím společníkem a jednatelem, jak bylo deklarováno a na účetních dokladech označeno. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že smlouva nebyla uzavřena, popř. faktura vydána, tím, kým bylo deklarováno. Krajský soud nedal za pravdu stěžovateli ani v tom, že pokud správce daně uznal ostatní náklady na autoprovoz (náklady na pohonné hmoty, opravy aut, mzdy řidičů, pojistné a ostatní související náklady), potvrdil tím de facto existenci nájemního vztahu. Uznáním nákladů na provoz vozidel však nemohlo dojít k uznání nájemního vztahu, neboť existence vozidel a jejich užití při podnikání nemá žádnou souvislost s existencí či neexistencí nájemního vztahu. Vozidla mohl stěžovatel stejně tak užívat na podkladě kupní smlouvy, smlouvy o půjčce apod. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud rovněž námitku, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi odvolacími důvody stěžovatele, jmenovitě s tím, že předmětná formální vada způsobuje ve smyslu ustanovení § 40a a § 49a o. z. pouze relativní neplatnost. Finanční ředitelství v rozhodnutí zcela precizně a jasně konstatovalo, že v daném případě jediný společník a jednatel firmy A.t.D.n., s. r. o. nájemní smlouvu neuzavřel. Taková zásadní vada vede k posouzení právního úkonu jako přímo nicotného – paaktu, neboť vzhledem ke své povaze a závažnosti, kdy chybí některý z elementárních předpokladů vzniku právního vztahu, představuje překážku nastoupení uvažovaných právních účinků předmětného úkonu. Pokud stěžovatel požadoval, aby bylo přihlédnuto k tomu, že podnět k zahájení trestního stíhání byl orgány činnými v trestním řízení odložen, krajský soud uvedl, že podmínky trestní odpovědnosti jsou zcela odlišné od podmínek daných v daňovém řízení, a proto výsledky trestního řízení nejsou pro daňové řízení právně relevantní. Protože předloženými doklady stěžovatel důkazní břemeno neunesl a nepředložil žádné další doklady, proto nebylo podle názoru krajského soudu možné uznat předmětné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud

nesprávně posoudil otázku aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a 9 zákona o správě daní a poplatků, a to konkrétně otázku průkaznosti vynaložených výdajů. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů stanoví tři podmínky pro uznání výdajů za daňové. Musí jít o výdaje, tyto musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jejich výše musí být poplatníkem prokázána. V daném případě není sporu o splnění prvních dvou podmínek, neboť jejich splnění ani správce daně ani soud nepochybnují. Pokud jde o prokázání vynaložených nákladů, má stěžovatel za to, že podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze skutečnosti rozhodně pro správné stanovení daňové povinnosti prokazovat nejen bezvadnými důkazními prostředky, ale jakýmkoliv jinými prostředky, jimiž lze tyto skutečnosti ověřit. Takovými prostředky pak bezesporu mohou být v daném případě i nájemní smlouvy a přijaté daňové doklady podepsané nepravým jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o., a to proto, že i když vykazují tuto formální vadu, jsou svým obsahem v naprosté shodě se všemi dalšími řádnými důkazními prostředky, jako jsou doložené platby nájemného stěžovatelem hrazené přímo na účet leasingových společností, rozborů hospodaření podle jednotlivých pronajatých aut, zaúčtování výnosů z provozu těchto aut, fyzické předvedení těchto aut pracovním správcem daně či prokázané, a správcem daně uznané, ostatní náklady na jejich provoz (náklady na pohonné hmoty, na opravy aut, mzdy řidičů, pojistné a další související s jejich provozem). Tyto další důkazní prostředky považuje stěžovatel za legitimní důkazy, jimiž lze jednoznačně ověřit tvrzené výdaje na nájemné aut, neboť nejsou poznamenány účastí nepravého jednatele A.t.D.n., s. r. o. a netrpí tak formální vadou vytyčanou nájemní smlouvě a přijatým daňovým doklady, a to včetně úhrad nájemného na účet leasingových společností, neboť zde vystupuje na jedné straně stěžovatel poskytující platbu a na druhé straně leasingová společnost jako příjemce úhrad. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tyto náklady neprokazují existenci nájemního vztahu. Předmětná auta totiž neměl stěžovatel účetně v majetku a neúčtoval ani o jejich odpisech, takže kupní smlouvou je pořídit nemohl. Neevidoval ani jiná vozidla, kterých by se předmětné úhrady leasingovým společností mohly týkat, proto se tyto úhrady jednoznačně musely týkat předmětných aut. Pravidelné úhrady tak nemohou dokazovat nic jiného než úhrady nájemného. Stěžovatel má za to, že správce daně měl při zjišťování skutkového stavu a posuzování průkaznosti zpochybněných výdajů zhodnotit všechny předložené důkazy v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. při tvrzení formální vady nájemní smlouvy a přijatých daňových dokladů přihlídnout ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků k tomu, že jsou ve shodě s ostatními legitimními důkazními prostředky a společně s nimi prokazují tvrzený nájemní vztah. Místo toho se správce daně soustředil na podpis nájemní smlouvy a přijatých daňových dokladů nepravým jednatelem, a z uvedeného důvodu postupně zavrhl všechny ostatní důkazy. Stěžovatel se nemůže smířit s tím, že jak finanční ředitelství, tak krajský soud jedné straně výslovně uznávají existenci a používání předmětných aut při jeho podnikání, a na druhé straně neuznávají řádné doklady o úhradách nájemného leasingovým společností, podpořených rozborů hospodaření za jednotlivá auta. Je nesporné, že pravidelné úhrady leasingovým společností mohou být pouze nájemným a že stěžovatel neevidoval jiná auta, kterých by se předmětné nájemné mohlo týkat. Stejně tak nezhodnotil krajský soud v souladu se zákonem právní otázku daňové průkaznosti dokladů podepsaných nepravým jednatelem společnosti A.t.D.n., s. r. o. s poukazem na rozpor s účetními předpisy. Přijaté daňové doklady svým obsahem korespondují s obsahem ostatních předložených důkazních prostředků a stěžovatel trvá na tom, že i tyto doklady měly být zhodnoceny v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, a ne pouze pro jejich formální vadu vyřazeny. Stěžovatel je přesvědčen, že splnil i třetí podmínku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro uznání zpochybněných výdajů za daňové. Krajský soud i finanční ředitelství podle jeho názoru nesprávně vykládají smysl citovaného ustanovení, když podmiňují splnění této podmínky pouze existencí formálně bezvadného nájemního vztahu, ačkoliv toto ustanovení výslovně vyžaduje obecné prokázání těchto nákladů, což lze jednoznačně chápat v širším pojetí celého důkazního

procesu, ve kterém stěžovatel, vzhledem k výše uvedenému, jednoznačně obstál. K dalšímu prokazování správcem daně vyzván nebyl a má tedy za to, že unesl důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a naplnil tak všechny tři podmínky ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro zahrnutí předmětných výdajů do základu daně z příjmů. Dále má stěžovatel za to, že soud nesprávně posoudil právní otázku i v případě výkladu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. O zakrývání (disimulaci) ve smyslu citovaného ustanovení může totiž jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí. Postupovat podle citovaného ustanovení však nelze pouze s odůvodněním, že předmětnou smlouvu či doklady nepodepsal ten, kdo je na nich deklarován, aniž by bylo uvedeno, jaký právní úkon stěžovatel předstíral a jaký právní úkon ve skutečnosti chtěl. Při aplikaci citovaného ustanovení pak stíhá důkazní břemeno správce daně, a ten měl proto přezkoumatelným způsobem uvést, čím se skutečný obsah právního úkonu lišil od jeho stavu formálně právního. Ke splnění důkazní povinnosti podle citovaného ustanovení tedy nemohlo finančnímu ředitelství bez dalšího stačit pouze zjištění, že nájemní smlouva nebyla uzavřena, popř. faktura vydána, tím, kým bylo toto deklarováno. Z popsáných důvodů také došlo k vadám řízení před správním orgánem, neboť při zjišťování skutkové podstaty byla porušena výše citovaná ustanovení, když všechny předložené důkazy nezhodnotilo finanční ředitelství ve vzájemné souvislosti, nepřihlédlo ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a neoprávněně aplikovalo ustanovení o zastření skutečného stavu stavem formálně právním. Dále stěžovatel namítal, že v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud nepravdivě argumentoval ve věci žalobní námitky o porušení ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když se finanční ředitelství nevypořádalo s odvolacím důvodem ohledně relativní neplatnosti nájemní smlouvy. S tímto odvolacím důvodem se totiž nevypořádalo „zcela precizně“ v napadeném rozhodnutí, ale až ve vyjádření k žalobě. Krajský soud označil postup finančního ředitelství z pohledu citovaného ustanovení za zákonný. Stěžovatel však trvá na tom, že se finanční ředitelství s odvolacím důvodem ve svém rozhodnutí nevypořádalo a napadá rozsudek krajského soudu podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro vadu řízení, když se jeho odůvodnění opírá o nepravdivý argument, takže je ve smyslu ust. § 157 odst. 2 o. s. ř. nepřesvědčivé a samotný rozsudek nezákonný, neboť soud měl napadené správní rozhodnutí pro tuto vadu řízení zrušit jako nepřezkoumatelné. V uvedené souvislosti poukázal stěžovatel na vývoj právních názorů jak finančního ředitelství, tak krajského soudu ve věci platnosti napadené nájemní smlouvy, který rozhodně nebudí pocit právní jistoty a důvěry v objektivní rozhodování. Stěžovatel se proto domnívá, že svým postupem krajský soud porušil ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a § 157 odst. 2 o. s. ř., neboť nevycházel při svém rozhodování důsledně ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování finančního ředitelství, a v odůvodnění svého rozsudku jasně neuvedl, jakými právními úvahami se řídil, když učinil závěr o neplatnosti předmětných úkonů a opřel o něj potvrzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Rozsudek je tak zatížen vadami řízení před soudem, pro které je nezákonný. Stěžovatel také nemůže opomenout námitku, že vyslovení platnosti či neplatnosti právního úkonu správcem daně nepřisluší, když se jí lze domáhat jen určovací žalobou a právní výklad směřující k závěru o absolutní neplatnosti předmětných právních úkonů je tak ve vyjádření finančního ředitelství nejen opožděný, ale i neoprávněný. S ohledem na argumentaci krajského soudu neplatností předmětných úkonů stěžovatel navíc znovu namítal, že S. Jelen, který se při uzavření nájemní smlouvy vydával za jednatele firmy A.t.D.n., s. r. o., ho prokazatelně úmyslně uvedl v omyl, když jeho totožnost jako jednatele uvedené firmy byla za účasti stěžovatele notářsky ověřena při převodu obchodního podílu dne 10. 9. 1999, čímž stěžovatel argumentoval již v odvolání a jako důkaz zde označil notářský zápis z 10. 9. 1999, NZ 386/99. Stěžovatel tedy v právních vztazích s uvedenou firmou dostal zásadám opatrnosti, když následně jednal vždy jen s touto notářsky ověřenou osobou, a měl proto oprávněně za to, že tato osoba je k jednání za firmu A.t.D.n., s. r. o. zmocněna. Takto ověřená osoba pak byla také zapsána do obchodního rejstříku jako jednatel firmy A.t.D.n., a lze se tedy ve smyslu ust. § 27 o. z. dovolávat i důvěry v tento

zápis. Z uvedených důvodů má stěžovatel za to, že nájemní smlouva a přijaté daňové doklady jsou, i přes podpis nepravým jednatelem, platné a jsou i řádnými účetními doklady a lze je uznat za legitimní důkazní prostředky prokazující tvrzený nájemní vztah ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel proto považuje závěr žalovaného i soudu o neplatnosti předmětných úkonů a z toho plynoucí jejich neprůkaznosti za nezákonný. Proto stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na předložený spisový materiál, na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Nadto zdůraznilo, že ve svém rozhodnutí se soustředilo na podstatné aspekty případu z hlediska daňového vycházelo zejména z ustanovení § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a z ustanovení § 6 a § 11 zákona o účetnictví. Přezkoumalo, zda částku 537 600 Kč podle 24 faktur za pronájem nákladních automobilů Avia přijatých od firmy A.t.D.n., s. r. o., lze uznat za daňově účinný náklad stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že stěžovatelem předložené doklady jsou nevěrohodné, neboť žádné doklady označené dodavatelem A.t.D.n., s. r. o. touto firmou vystaveny nebyly. Platby leasingových splátek jsou platbami za jiného leasingového nájemce (A.t.D.n., s. r. o.) poukazované leasingové společnosti, a nejsou tedy vůbec předmětem účetnictví stěžovatele (§ 2 a 3 zákona o účetnictví). Obdobným způsobem byly posouzeny výdajové pokladní doklady na finanční hotovost, jejichž příjemcem měla být firma A.t.D.n., s. r. o. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když uplatnil do daňově účinných nákladů částku 537 600 Kč za pronájem automobilů, která byla fakturována na základě „smlouvy“, jež ve skutečnosti uzavřena nebyla (označená firma A.t.D.n., s. r. o. účastníkem účetního případu nebyla) a nikdy se ani nepokusil tento základní problém vysvětlit. Stěžovatel ani žádnými dalšími předloženými důkazními prostředky existenci nájemního vztahu a příslušných plateb neprokázal. Neprokázal, zda vůbec s někým byla předmětná smlouva o nájmu uzavřena a komu vlastně byly z tohoto titulu vypláceny hotovostní platby. Za unesení důkazního břemeno nelze považovat argumentaci stěžovatele, že nějaká neznámá osoba, která se vydávala za jednatele S. Jelena, mu předmětné automobily pronajala a hotovostní platbu za pronájem v konkrétní výši přijala. Užívání nákladních automobilů pro podnikatelskou činnost, na což se jako na důkazní prostředek stěžovatel odvolával, nemohlo změnit výše uvedený závěr finančního ředitelství. Tedy i v případě, že stěžovatel používal předmětné automobily podle „smlouvy uzavřené s neznámou osobou“, které údajně byly zaplacené, zůstal v důkazní nouzi, neboť neměl žádný doklad od této osoby. Tato „neznámá osoba“ nemohla potvrdit, že předmětný nájemní vztah uzavřela a za jakou cenu automobily pronajala. I v případě vozidla Opel Corsa SPZ ZLI 22-52 stěžovatel žádným důkazním prostředkem neprokázal, že toto vozidlo bylo pořízeno úplatně a komu a kdy byla kupní cena uhrazena. Finanční ředitelství také poukázalo na to, že konečná kupní cena tohoto vozidla byla 1000 Kč a že veškeré úkony s převodem automobilu provedl bývalý společník A.t.D.n., s. r. o. Bohdan Žákovský. Pokud tedy jde o výnosy a jiné daňově účinné náklady vztahující se k provozu autodopravy, doložil je stěžovatel věrohodnými prvotními doklady splňujícími podmínky stanovené v zákoně o účetnictví i v zákoně o daních z příjmů, a zpochybněny proto nebyly. Není v tom nic vnitřně rozporného. Provozování autodopravy totiž samo o sobě ono údajně hrazení nájemného neprokazuje. Zákonem o dani z příjmů je dána vnitřní vazba mezi příjmy a těmi náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jež byly poplatníkem v konkrétní výši prokázány. Z daňového hlediska bylo jednoznačné a dostatečně zjištěné, že formálně-právní stav neodpovídal skutečnosti. Nájemní smlouva nebyla uzavřena jediným existujícím společníkem a jednatelem, jak v ní bylo deklarováno a na účetních dokladech označeno. Také v zákoně o účetnictví (§6 až § 8) je zdůrazňována zásada materiální pravdy. Účetní doklady nestojí pouze na formálních náležitostech, ale prvotním požadavkem je, aby podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Je tedy evidentní,

že v daném případě nešlo, jak stěžovatel stále opakuje, o nějakou formální účetní vadu, ale o vadu zcela zásadní. Pro správce daně i finanční ředitelství bylo rozhodující, že předmětný výdaj nebyl prokázán účetnictvím ani dalšími důkazními prostředky (náklady na autoprovoz, uzavření nájemní smlouvy a uhrazení nájmu) a finanční ředitelství je přesvědčeno, že to v odůvodnění svého rozhodnutí vyjádřilo a naplnilo i zásadu ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Tato zásada ovšem nemůže být vykládána v rozporu se sledovaným účelem a dováděna ad absurdum požadavkem zkoumat, prokazovat a uvádět, „jaký právní úkon, který ve skutečnosti chtěl, takto zastíral“. Ve většině případů totiž nejsou zastírány „jiné právní úkony“, ale to, že o „právní“ úkony vůbec nejde, jsou jenom předstírány. Svůj předběžný úsudek na takové „právní úkony“ si orgány daňové správy při probíhajícím daňovém řízení nepochybně učiní. Finanční ředitelství souhlasí se stěžovatelem, že „neplatnosti právního úkonu se lze domáhat toliko určovací žalobou“ a že k autoritativnímu určení, zda jde o neplatný právní úkon, orgány daňové správy oprávněny nejsou. To však v žádném případě neznamená, že se nelze s takovými právními úkony z hlediska daňového vypořádat přímou aplikací daňových a účetních předpisů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal i vady uvedené v odst. 3, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel podnikající v silniční nákladní přepravě podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1999, v němž jako daňově účinné náklady uplatnil také náklady ve výši 537 600 Kč na nájem šesti nákladních automobilů zn. Avia, které dokládal fakturami vystavenými dodavatelem A.t.D.n., s. r. o. se sídlem v Liberci, Borový vrch 792, IČ 25308556 a smlouvou o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999. Dále uplatnil náklady v souvislosti s pořízením osobního automobilu zn. Opel Corsa, SPZ ZLI 22-52 v částce 35 050 Kč. Stěžovatel pořízení automobilu doložil fakturou č. 901465 ze dne 10. 11. 1999 vystavenou firmou A.t.D.n., s. r. o. Vzhledem k tomu, že správci daně při místních šetřeních dne 27. 9. 2001 a 2. 10. 2001 vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění těchto výdajů, protože všechny doklady vystavené firmou A.t.D.n., s. r. o. totiž obsahovaly nesprávnosti v daňovém identifikačním čísle, některé případně i v názvu firmy, byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Správce daně dožádáním u příslušného správce daně firmy A.t.D.n., s. r. o. Finančního úřadu v Liberci zjistil, že daňový subjekt A.t.D.n., s. r. o. je po změně místní příslušnosti správce daně zcela nekontaktní, jediný jednatel a společník Stanislav Jelen se v místě trvalého bydliště (sídlo firmy) nezdržuje a již od roku 1997 byl osobou celostátně hledanou Policí ČR pro páchání trestné činnosti hospodářského charakteru. Pochybnost správce daně o osobě vystavující účetní doklady se ještě zvýraznily vzhledem k tomu, že se zjevně lišily podpisy na fakturách označených A.t.D.n., s. r. o. v porovnání se skutečnými podpisy S. Jelena na listinách daňového subjektu uložených na Finančním úřadě v Liberci. Správce daně zároveň vyzval stěžovatele podle ust. § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků k prokázání oprávněnosti uplatnění daňových nákladů a prokázání uskutečnění zdanitelných plnění uplatňovaných na základě dokladů od firmy A.t.D.n., s. r. o. a k odstranění nesprávností na předkládaných dokladech. Jako důkazní prostředek stěžovateli navrhl výslech jednatele S. Jelena a dále správci daně sdělil, že vozidla firmy A.t.D.n., s. r. o. jsou stěžovatelem užívána, což doložil rozbořením hospodaření střediska za období září až prosinec 1999. Jedná o pět vozidel od leasingové společnosti ČSOB leasing, a. s., pro která, jak následně vyplynulo, nebyl leasingovou společností udělen souhlas k užívání předmětu leasingu a jedno vozidlo od leasingové společnosti CORFINA, a. s., ke kterému byl leasingovému nájemci (firma A.t.D.n., s. r. o.) udělen souhlas s užíváním třetí osobou (stěžovatelem). Ze svědeckých výpovědí dále vyplynulo, že mimo těchto šesti vozidel stěžovatel používal k podnikání ještě vlastní nákladní

automobil zn. Avia, jiná vozidla propůjčovaná od jiných subjektů a další vozidla zn. Avia ve vlastnictví leasingových společností, u nichž však došlo ke změně leasingového nájemce AUTODANCO, s. r. o. ve prospěch stěžovatele. Jednatel stěžovatele David Procházka a zplnomocněný zástupce stěžovatele Bohdan Žákovský uvedli při ústním jednání, že stěžovatel – firma AUTOPROCHOR, s. r. o. vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 13. 3. 1999. Jednatel David Procházka vypověděl, že firmu řídí pan Ž. z titulu funkce dispečera. Pokud se týká účetních záležitostí firmy, o ty se jednatel nestará, jakého obratu firma dosahuje neví a nemá přehled ani o dalších účetních záležitostech. Na otázku, zda uzavřel smlouvu o nájmu ze dne 12. 10. 1999, odpověděl jednatel, že neví. S vypracovanou smlouvou přišel pan Žákovský, jednatel ji podepsal současně s panem Jelenem někde v restauraci ve Zlíně. Od té doby pana Jelena již neviděl. Svědek Bohdan Žákovský vypověděl, že smlouva o nájmu věci byla připravena současně při převodu firmy. Byla podepsána panem Jelenem v Brně. Vozidla, která byla předmětem nájmu, v Brně nebyla a S. Jelen je fyzicky nepřebíral. Než došlo k prepisu a převodu firmy na pana Jelena, bylo s ním několikrát jednáno, byl seznámen s tím, že v AUTODANCO, s. r. o. jsou vozidla na leasing a byla mu nabídnuta varianta pronájmu těchto vozidel. Leasingové smlouvy k těmto vozům mu byly předány. Podle listinných důkazů byla na základě smlouvy o převodu obchodního podílu firmy AUTODANCO, s. r. o. ze dne 10. 9. 1999 a usnesení valné hromady z téhož dne převedena na jediného jednatele a společníka Stanislava Jelena. Následně dne 12. 10. 1999 byl proveden zápis změny obchodního jména firmy na A.t.D.n., s. r. o. Před převodem byl jediným jednatelem a společníkem Bohdan Žákovský a firma rovněž provozovala v době nákladní automobilovou přepravu, a to s využitím automobilů pořízených formou finančního pronájmu od leasingových společností ČSOB Leasing, a. s. a Corfina, a. s. Leasingové smlouvy za firmu AUTODANCO, s. r. o. uzavíral Bohdan Žákovský. U čtyřech automobilech došlo ke změně nájemce ve prospěch stěžovatele, ostatní zůstaly i po převodu AUTODANCO, s. r. o. původnímu nájemci. Majetkem, závazky a finančními prostředky, včetně osobního automobilu zn. Opel Corsa, však nadále disponoval Bohdan Žákovský. K předání majetku a závazků novému jednatelem S. Jelenovi nedošlo. Závazky firmy A.t.D.n., s. r. o. z titulu uzavřených leasingových smluv hradil za tuto firmu stěžovatel prostřednictvím svého zaměstnance Bohdana Žákovského. Tuto skutečnost potvrzují vkladové bankovní listky o hotovostech průběžně vkládaných na účty leasingových společností. Bohdan Žákovský na otázky týkající se fakturace za nájem a hotovostních plateb S. Jelenovi uvedl, že „Faktury nosil pan Jelen. Pan Jelen mi zatelefonoval, oznámil mi, kdy a kde bude, bylo to např. na čerpací stanici Aral v Uherském Hradišti, nebo ve Zlíně na hotelu Moskva, nebo mi je předal v Brně. Schůzky byly nepravidelné, protože měsíční fakturované částky byly shodné, pan Jelen dovezl někdy faktury zpětně a někdy i dopředu, stejně tak to probíhalo s podpisováním výdajových pokladních dokladů. Většinou se telefonicky kontaktoval on...Na úhradách faktur jsme se dohodli, že úhrady ze strany AUTOPROCHORU budou probíhat přímo na bankovní účet leasingové společnosti, z důvodu toho, aby nedošlo k prodávám v placení a předčasnému ukončení leasingu z důvodu neplacení.“ Na otázku, jaký byl důvod rozporu mezi obsahem dokladů zaúčtovaných v účetnictví stěžovatele a dalších předložených písemností a reálnou situací, který svědčí tomu, že platby platil stěžovatel dvakrát, a to jednou S. Jelenovi, podruhé leasingové společnosti, Bohdan Žákovský uvedl „Úhrady neprobíhaly dvakrát. Prováděly se úhrady do banky a pan Jelen nám pak pouze podepisoval příjem hotovosti na našich výdajových pokladních dokladech. V hotovosti přebíral pouze rozdíl mezi částkou fakturovanou A.t.D.n. a částkou námi vloženou na účet leasingových společností v jednotlivých obdobích.“. V souvislosti s ukončením leasingové smlouvy č. 7/96/5367 ze dne 16. 10. 1996 byla firmou CORFINA, a. s. vystavena plná moc ze dne 3. 11. 1999, kterou tato firma jako vlastník automobilu zn. Opel Corsa SPZ ZLI 22-52 zmocnila stěžovatele jako leasingového nájemce, aby na dopravním inspektorátu Policie ČR u tohoto vozidla zajistila odstranění záznamu o vlastníkově jako o majiteli vozidla. Na základě této plné moci Bohdan Žákovský téhož dne podal písemnou žádost o provedení změny vlastníka předmětného vozidla z důvodu ukončení leasingu na stěžovatele jako nového majitele.

V průběhu daňové kontroly byl dne 21. 5. 2002 ve věznici Nové Sedlo v Lounech za účasti Bohdana Žákovského vyslechnut jako svědek Stanislav Jelen, který nepotvrdil převod firmy na svoji osobu a odmítl jakoukoliv souvislost s činností firmy A.t.D.n., s. r. o. S. Jelen uvedl, že mu byly asi v roce 1997 nebo 1998 zcizeny osobní doklady. Také Bohdan Žákovský potvrdil, že S. Jelen není osobou, se kterou byl v obchodně právním vztahu. Mimo jiné uvedl: „S tímto člověkem se vidím poprvé. Převod společnosti byl udělán s osobou, která se prokázala platným občanským průkazem, o čemž byl sepsán zápis notářky JUDr. O. V. v Brně... Zde přítomnému panu Jelenovi jsem nikdy nevyplácel žádné finanční hotovosti.“ Na základě výsledků daňové kontroly, které byly uvedeny ve zprávě o výsledku daňové kontroly, která byla projednána se stěžovatelem dne 23. 7. 2002, byla dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 7. 2002, č. j. 156791/02/303916/6705, dodatečně doměřena stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 16. 3. 1999 do 31. 12. 1999 ve výši 210 700 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, o kterém finanční ředitelství rozhodlo žalobou napadeným rozhodnutím.

V daném případě není mezi účastníky řízení sporu ohledně skutkového stavu, který způsobil pochybnosti o věrohodnosti předkládaných faktur a nájemní smlouvy. Stěžovatel potvrdil, že skutečný Stanislav Jelen není osobou, která se účastnila převodu firmy AUTODANCO, s. r. o., podepsala nájemní smlouvu, vystavila předložené faktury a přebírala hotovost od zaměstnance stěžovatele. Za tohoto skutkového stavu nebylo prokázáno, kým byly účetní doklady a smlouvy vlastně podepsány a komu na jejich základě byla předávána finanční hotovost. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy vzhledem k těmto okolnostem účetní doklady nesplňují náležitosti stanovené v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, neboť za účastníka účetního případu je označena osoba sice existující, která ale prokazatelně tímto účastníkem nebyla. Správce daně měl proto oprávněně pochybnosti o jejich věrohodnosti. Další důkazními prostředky, kterými stěžovatel prokazoval realizaci hotovostních plateb neosvědčil správce daně jako důkaz. Důkazními prostředky, jimiž byly výdajové pokladní doklady a svědecké výpovědi Bohdana Žákovského, paní Ž., Davida Procházky a Stanislava Jelena, nebylo prokázáno, že skutečně došlo k fyzickému předání hotovosti za automobil OPEL CORSA ve výši 140 200 Kč a částek, jež představovaly rozdíl mezi platbami leasingovým společností a smluvně stanovenou výší nájemného podle smlouvy s firmou A.t.D.n., s. r. o. Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, kde, kdy a jak předával údajnému S. Jelenovi platby v hotovosti. Není proto důvodná námitka stěžovatele, že tyto doklady s „formální vadou“ nebyly řádně zhodnoceny v souvislosti s ostatními důkazy.

Nejvyšší správní soud v souladu se svou konstantní judikaturou uvádí, že daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy má i břemeno důkazní. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, www.nssoud.cz, a publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co sám tvrdí. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, neplatí bez výjimky, protože podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým

subjektem. Jak již uvedl Nejvyšší právní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, www.nssoud.cz „Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. 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 případě 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 případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě 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.“ V případě účetních dokladů předložených správci daně došlo k identifikaci takových skutečností, jež zpochybnily jejich věrohodnost a průkaznost, neboť provedenými důkazy (zejména svědecké výpovědi) bylo prokázáno, že podpis na předložených dokladech nepatří S. Jelenovi, který by byl jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o.

Spornou otázkou však zůstává, zda stěžovatel důkazní břemeno neunesl i v případě plateb splátek za nájem automobilů leasingovým společností. Je otázkou, zda předložené důkazní prostředky (vkladové bankovní lístky o hotovostech vkládaných na účty leasingových společností, jejichž věrohodnost správcem daně zpochybněna nebyla, a další okolnosti, které vyšly v průběhu daňové kontroly najevo, prokazují oprávněnost uplatnění nákladů ve výši částek uhrazených přímo na účty leasingových společností.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně hodnotí jednak každý důkaz jednotlivě a jednak v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Nejvyšší správní soud vzhledem k citovaným ustanovením a k okolnostem, které vyšly při daňové kontrole najevo, dospěl k závěru, že úvaha finančního ředitelství a krajského soudu ohledně oprávněnosti plateb za nájemné automobilů probíhajících bankovními vklady ve prospěch leasingových společností jako nákladů daňově uznatelných, je nepřezkoumatelná. Své rozhodnutí totiž finanční ředitelství odůvodnilo tím, že stejně jako posoudilo veškeré doklady podepsané S. Jelenem jako jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o. jako doklady nesplňující náležitosti stanovené zákonem o účetnictví, tak „obdobně posoudilo i platby leasingových splátek

poukazované stěžovatelem leasingové společnosti za jiného leasingového nájemce“. Krajský soud se v podstatě se závěry finančního ředitelství ztotožnil.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že jak rozhodnutí finančního ředitelství, tak i rozsudek krajského soudu v části týkající se plateb ve prospěch leasingových společností trpí vnitřním logickým rozporem. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že stěžovatel používal předmětné automobily ke svému podnikání, což správce daně nezpochybnil a také uznal všechny ostatní náklady související s provozováním těchto vozidel – pohonné hmoty, náklady na opravy, mzdy řidičů těchto vozidel, pojistné a ostatní související náklady. Existenci příčinné souvislosti mezi dosaženým příjmem a provozem těchto automobilů nebyla zpochybněna. Leasingové společnosti platby za pronájem předmětných automobilů akceptovaly a vzhledem ke všem okolnostem, které vyšly najevo, by bez nich stěžovatel těžko dosáhl deklarovaných příjmů. Lze však souhlasit s krajským soudem, že platby leasingovým společností nemohou samy o sobě doložit platnost smlouvy o nájmu věci ze dne 12. 10. 1999. Z rozhodnutí finančního ředitelství, ani rozsudku krajského soudu, však není jasné, jaká je souvislost mezi touto úvahou a skutečností, že tyto platby byly realizovány, leasingové společnosti je akceptovaly. Jen v důsledku toho, že stěžovatel poukazoval platby leasingovým společností, mohl s automobily provozovat podnikatelskou činnost a dosáhnout finančním ředitelstvím, stejně jako krajským soudem, nezpochybněný příjem. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, www.nssoud.cz, vyslovil, že „zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplýnout 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 v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“ Finanční ředitelství, i krajský soud, však platby leasingovým společností a dosažení příjmů předmětnými automobily nezpochybňují, ale současně uvádějí, že na základě nevěrohodnosti dokladů vystavených firmou A.t.D.n, s. r. o. je nepovažují za náklad, u něž by stěžovatel prokázal, že jej vynaložil na dosažení příjmu. To, že správce daně tyto výdaje neuznal ve smyslu daňově účinnými podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. zákona o daních z příjmů, neznamená, že se jimi nemůže zabývat jako výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 citovaného zákona. Z odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství není zřejmé, jaká byla jeho úvaha, když se zabývalo zpochybněnými důkazními prostředky (doklady označené firmou A.t.D.n, s. r. o., které jí nebyly vystaveny) ve vzájemné souvislosti s nezpochybněnými platbami leasingovým společností, a skutečností, že je dána věcná souvislost mezi poukazovanými platbami a dosaženým příjmem stěžovatele. Z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neseznatelnost úvah správního orgánu, které jej k vydání určitého rozhodnutí vedly, je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publ. pod č. 327/2004 Sb. Rozh. NSS). Rozhodnutí finančního ředitelství je proto zatíženo vadou řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost z důvodu vnitřního logického rozporu a nedostatku důvodů rozhodnutí, a krajský soud měl proto takové rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) zrušit. Akceptací tohoto postupu správního orgánu proto i rozsudek krajského soudu trpí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

Jako důvodnou posoudil Nejvyšší správní soud stížní námitku stěžovatele, že se finanční ředitelství nevypořádalo s jedním z odvolacích důvodů, v němž namítal, že smlouvu uzavřel v dobré víře a že se nedovolává její neplatnosti ve smyslu ust. § 49a o. z. a že soudy a správní orgány nemohou k takové neplatnosti z úřední povinnosti přihlížet. Finanční ředitelství

se ve svém rozhodnutí vyslovilo tak, že „Vaše společnost neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, když uplatnila do daňově účinných nákladů pronájem automobilů, který byl fakturován na základě „Smlouvy“, která ve skutečnosti uzavřena nebyla a žádnými dalšími důkazními prostředky existenci nájemního vztahu dle „Smlouvy“ neprokázala“ a dále konstatovalo, že „Vaše společnost bez právního podkladu používala majetek cizí společnosti a předmětné daňové náklady uplatnila na základě „Smlouvy“, která nebyla ve skutečnosti uzavřena.“ Vzhledem k výše uvedenému není jasné, na základě jakých úvah finančního ředitelství krajský soud seznal, že se vypořádalo s námitkou relativní neplatnosti smlouvy, a dokonce „precizně“, a jeho úvahy ohledně absolutní či relativní neplatnosti jsou proto nepřezkoumatelné.

K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že ne každý uhrazený výdaj lze automaticky považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ovšem stejně tak nelze automaticky jeho věrohodnost opřít pouze o právní hodnocení povahy platnosti či vyslovení nicotnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit všechny okolnosti daného případu. Pokud by při posuzování všech předložených důkazních prostředků ve vzájemné souvislosti vznikla správci daně pochybnost o oprávněnosti uplatněných nákladů, která by mohla být odstraněna pouze posouzením platnosti nájemní smlouvy, měl správce daně takový úkon zkoumat zejména z hlediska jeho platnosti ve smyslu § 38 a násl., resp. § 49a zákona o. z. (viz rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 826/2005), tudíž zjistit, zda o ní již pravomocně rozhodl soud, nebo si sám takovou otázku posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že vyslovení platnosti či neplatnosti právního úkonu správci daně nepřísluší, když neplatnosti právního úkonu se lze domáhat pouze určovací žalobou a právní výklad směřující k závěru o absolutní neplatnosti předmětných právních úkonů je tak ve vyjádření finančního ředitelství nejen opožděný, ale také neoprávněný. V této souvislosti je nutné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2004, č. j. 1 Afs 75/2004 – 67, v němž bylo vysloveno, že správce daně není oprávněn učinit si vlastní úsudek o platnosti právního úkonu jen tehdy, pokud o tom již obecný soud pravomocně rozhodl, jinak je to jeho oprávnění vyplývající z § 28 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že v daném případě ke zpochybnění věrohodnosti dokladů prokazujících platby prováděné v hotovosti Bohdanem Žákovským údajnému S. Jelenovi došlo již na základě podstatných nedostatků účetních dokladů a výslechu svědků v průběhu kontroly, a proto nutnost posouzení předběžné otázky ohledně platnosti smlouvy ani nevznikla, neboť v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu je předběžnou otázkou taková otázka, o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 5 Afs 82/2005 – 66, www.nssoud.cz). Případné právní posouzení smlouvy jako relativně neplatné (u účastníka, který ji uzavřel v dobré víře a mínil vážně) samo o sobě neznamená, že v případě části plateb nájemného - plateb v hotovosti předávaných údajnému S. Jelenovi, by tím unesl důkazní břemeno. Správce daně je totiž povinen přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Vzhledem k ostatním předloženým důkazním prostředkům k těmto údajným platbám, které stěžovatel předložil, a na základě skutečností svědecky prokázaných, správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených účetních dokladů a po zhodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti zcela správně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že skutečně předmětné částky fyzicky uhradil. Tento závěr ovšem nezhojí tu skutečnost, že se finanční ředitelství nezabývalo v rozhodnutí o odvolání jednou z námitek v něm uvedených.

Rovněž jako důvodnou posoudil Nejvyšší správní soud stížní námitku, že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků mělo finanční ředitelství přezkoumatelným způsobem uvést, čím konkrétně se skutečný obsah předmětného právního úkonu lišil od jeho stavu formálně právního a jaké daňové zvýhodnění bylo zastřením skutečného obsahu tohoto úkonu stěžovatelem zamýšleno. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, www.nssoud.cz, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS „I. O zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají jím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost, zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. II. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. III. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

V dané věci finanční ředitelství neuvádí jako důvod pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků zjištění formálně právního úkonu, který by zakrýval skutečný stav, a neuvádí, jaký je poměr mezi projevem a vůlí účastníků, jehož zkoumání je určující pro použití tohoto ustanovení. Rozhodnutí správního orgánu a krajského soudu je v této věci nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje dostatek skutkových důvodů ve vazbě na aplikované ustanovení. Finanční ředitelství pouze uvedlo, že důvodem aplikace citovaného ustanovení je nevěrohodnost účetních dokladů vystavených údajným jednatelem firmy A.t.D.n., s. r. o. V této souvislosti je nutno argumentaci finančního ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti, že zásada daňového řízení stanovená v citovaném ustanovení nemůže být vykládána v rozporu se sledovaným účelem a dováděna ad absurdum požadavkem zkoumat, prokazovat a uvádět, jaký právní úkon, který ve skutečnosti chtěl, takto zastíral, označit za nesprávnou. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu uvedl, že „Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel. Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechťeli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“ Obdobně také v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS.

Vzhledem k tomu, že krajský soud odůvodnění aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím akceptoval a uvedl, že zcela správně konstatovalo, že z daňového hlediska stačilo zjistit, že formálně právní stav neodpovídá skutečnosti, je i jeho rozsudek zatížen vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu je zčásti nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, a proto jej v souladu s § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. prosince 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu