



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Farma Čihaň s. r. o.**, se sídlem Čihaň 73, zastoupena JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou se sídlem Kamenická 1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48, **se zamítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48, **se zrušuje** ve výroku III., a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně advokátky JUDr. Evy Kabelkové.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství (v této věci dříve Finanční ředitelství v Plzni) domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byly zrušeny výroky II. a III. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) jednak zamítl výrokiem I. rozsudku ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48, žalobu Farmy Čihaň s. r. o. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 15. 12. 2010, č. j. 9514/10-1300-401171, a jednak zrušil výrokiem II. tohoto rozsudku rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2010, č. j. 9981/10-1200-401688, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Klatovech (dále také „správce daně“) ze dne 15. 5. 2010, č. j. 54370/10/133910401465, tak,

že výše dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob za rok 2006 činila částku 64.080 Kč a výše vyměřeného penále 12.816 Kč, a věc v tomto rozsahu vrátil tehdy žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení. Výrokem III. již citovaného rozsudku pak krajský soud uložil tomuto žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9.830 Kč.

Krajský soud ve vztahu k výroku II. napadeného rozsudku nejprve vymezil předmět sporu mezi účastníky řízení, jímž bylo právní posouzení uplatněných výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období roku 2006 na základě faktur č. 29, č. 34, č. 35, č. 42 a č. 65, které byly opatřeny razítkem BIRK, družstvo, Praha 10 – Strašnice (dále jen „družstvo BIRK“) a jejichž obsahem bylo dodání stavebních prací na objektech žalobkyně. Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že oproti dani z přidané hodnoty, kterou se zabýval výrok I. rozsudku, není u daně z příjmů nutné bezpodmínečně prokázat, že vyplacené finanční prostředky za nakoupené služby (zde stavební práce) byly uhrazeny osobě jednoznačně specifikované v daňovém dokladu. Zákon o daních z příjmů je postaven na premise, že daňově uznatelným výdajem je výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Krajský soud u dodatečně stanovené daně z příjmů žalobkyni za rok 2006 došel k závěru, že byly naplněny zákonné podmínky k tomu, aby tyto náklady bylo možno považovat za daňově účinné podle zákona o daních z příjmů. Nebylo prokázáno, že by ukrajinští pracovníci vykonávající sporné práce byli zaměstnanci deklarovaného dodavatele – družstva BIRK. K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost ponížení daňového základu daně z příjmů právnických osob však bylo nutné prokázat v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), za prvé, že žalobkyně výdaj (náklad) učinila a v jaké výši, za druhé, na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložila a že to, na co výdaj (náklad) vynaložila, jí bylo skutečně poskytnuto či dodáno, a konečně za třetí, že výdaj (náklad) vynaložila na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný správně došel k závěru, že stran faktury č. 34/2006, byly splněny podmínky pro její uplatnění, když svědek Y. M. prohlásil, že částku v hotovosti přebíral on a podpis na výdajovém pokladním dokladu je jeho. V dalším – ohledně zbylé částky 180.386 Kč, uplatněné na základě faktur č. 29/2006, 35/2006 a 41/2006, však již bylo na žalobkyni, aby prokázala podmínky pro jejich uplatnění jako výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud dovodil, že u zbylých faktur (č. 29, č. 35 a č. 41) byla splněna první podmínka. Svědeckými výpověďmi bylo prokázáno nejen to, že došlo k uskutečnění výdajů (nákladů), a v jaké výši, ale i to, komu byly tyto finanční prostředky vyplaceny (S. K.). Krajský soud dospěl také k tomu, že došlo i k naplnění druhé podmínky, spočívající v reálném prokázání uskutečnění deklarovaného plnění a úhrady za něj (bylo prokázáno, na co žalobkyně náklad skutečně vynaložila a že bylo zapláceno tomu, kdo předmětné práce poskytl). Krajský soud proto uzavřel, že se správní orgány dopustily vadného hodnocení důkazů a dospěly na poli zákona o daních z příjmů k nesprávnému závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění první a druhé podmínky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na úhradu faktur č. 29/2006, č. 35/2006 a č. 41/2006 ve výši celkem 180.386 Kč. Jelikož správní orgány nezaložily své rozhodnutí na tom, že žalobkyně nesplnila třetí podmínku - zda byly výdaje/náklady vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nemohl se splněním této podmínky nyní krajský soud zabývat. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2010, č. j. 9981/10-1200-401688, a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, jež směřuje proti výroku II. a III., kterou výslovně opřelo o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel má za to, že unesl důkazní břemeno, které na něm vázlo (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), když prokázal, že o souladu údajů uvedených v účetnictví žalobkyně

pokračování

(stran zaúčtovaných faktur č. 29/2006, č. 35/2006 a č. 41/2006 a k nim se vztahujících výdajových pokladních dokladů) existují vážné a důvodné pochybnosti. Krajský soud pak nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene v projednávané věci, pokud s ohledem na zjištěný skutkový stav a průběh řízení došel k závěru, že to byla žalobkyně, která unesla důkazní břemeno, jež na ní vázlo. V této souvislosti musí poukázat na rozpory v jednotlivých výpovědích svědků. Například svědkyně P. uvedla, že peníze vyplácela osobě jménem J. a identifikovala na dokladech č. 254 a č. 211 podpis příjemce hotovosti jako podpis této osoby. K dokladům č. 286 a č. 309 uvedla, že se jedná o podpis kolegy J. (míněno zřejmě Y. M.). Zásadní je ale okolnost, že tato osoba předkládala faktury pod hlavičkou družstva BIRK. Z výpovědi svědka M. vyplynulo, že částka za provedenou práci byla stanovována v kanceláři žalobkyně a po té přinesl tento svědek fakturu pod hlavičkou družstva BIRK, kterou převzal od jistého S. K. Tento svědek dále uvedl, že platby probíhaly v hotovosti, přičemž z pokladních dokladů svědek identifikoval pouze jediný, na kterém měl podpisem stvrdit převzetí hotovosti. U dokladů č. 211, č. 254 a č. 286 pak měl být podepsán kolega svědka K. Pokladní doklad č. 385 ze dne 8. 12. 2006 však žádný podpis neobsahoval. Nelze tak dovozovat, že by v něm vyčíslené finanční prostředky byly skutečně žalobkyní vynaloženy. Zde je třeba poukázat na nesrovnalosti ohledně toho, že na dokladech č. 254 a č. 211 je podpis zástupce družstva BIRK Jury a na dokladech č. 286 a č. 309 zase kolegy Jury, který měl převzít peníze místo něj. Není tedy možné jednoznačně konstatovat, jaká osoba částky uvedené na pokladních dokladech, které se shodují s fakturovanými částkami, ve skutečnosti přijala. Rozhodnou skutečností je i to, že žalobkyně neprokázala, že deklarované práce pro ni provedli právě zaměstnanci družstva BIRK. Již z tohoto důvodu neměly být sporné výdaje uznány oprávněnými. Bylo tedy naopak na žalobkyni, aby jednoznačně prokázala, kterému konkrétnímu subjektu (osobě) předmětné částky za provedené práce uhradila (zvláště, když si i svědkyně P. v rámci své výpovědi nevzpomněla na jeho celé jméno). Lze mít proto skutečně za prokázané, že u žalobkyně vykonávalo určité pomocné práce i několik osob ukrajinské národnosti, a že to byl Y. M., který jejich práci řídil, koordinoval a vozil je na pracoviště. Nelze však již mít za prokázané, že odměna za tuto práci byla vyplácena deklarovanému dodavateli uvedenému na sporných fakturách. Jelikož nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, které konkrétní osobě byly hotovostní finanční prostředky vyplaceny, nelze tyto výdaje považovat za prokázané. Není pochyb o tom, že nějaké práce byly pro žalobkyni subdodavately provedeny, a to nejspíše osobami ukrajinské národnosti. Neobstojí však již závěr krajského soudu o výši těchto výdajů a o tom, komu byly vyplaceny, tedy že byly splněny první dvě podmínky, za nichž lze uznat výdaj daňově účinným (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Uvedené platí tím spíše, že pokladní doklad č. 385 ze dne 8. 12. 2006 žádný podpis příjemce hotovosti ani neobsahoval.

Žalobkyně – Farma Čihaň s. r. o. považuje kasační stížnost žalovaného za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl a přiznal jí náhradu nákladů za řízení o kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu je zcela správný. V řízení bylo prokázáno, že si jako daňový subjekt zcela oprávněně snížila základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Bylo prokázáno, že spornou částku 180.386 Kč (částka základu daně) skutečně vyplatila a i komu ji vyplatila. Stejně tak bylo prokázáno, že tak učinila za provedení stavebních prací. Svědek M., který pro ni zajišťoval provedení prací, dovážel pracovníky na staveniště, předával jí faktury, na jejichž základě pak přebíral finanční hotovost, kterou za něj v některých případech přebíral i S. K. Tato osoba také jménem družstva BIRK vystavovala příslušné faktury. Z výpovědi svědků je zřejmé, že osoba jménem S. K. skutečně existovala a že se podílela na činnosti družstva BIRK, resp. na činnosti ukrajinských pracovníků. Činnost S. K. proto krajský soud právem postavil na roveň činnosti svědka M. Nebylo proto důvodu, aby k těmto osobám bylo přístupováno rozdílně, resp. k jejich úkonům při přebírání hotovosti. Krajský soud zcela oprávněně dovodil, že z hlediska zákona o daních z příjmů je ve vztahu k její daňové povinnosti nerozhodné, která z těchto osob od ní finanční hotovost převzala. Rozhodná je pak ta okolnost,

že tyto částky byly daňovým subjektem skutečně vynaloženy, že je známa jejich výše, a že práce, za které byla úhrada vyplacena, byly skutečně provedeny. V tomto směru poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 129/2006 či na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-354/03 (Optigen), které lze přiměřeně vztáhnout i na posuzovanou daň z příjmů právnických osob. Na nákladech řízení pak žádá přiznat částku 4.114 Kč [za jeden úkon podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a jeden režijní paušál podle § 13 odst. 3 tohoto tarifu, s příslušnými daní z přidané hodnoty].

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti opodstatněná.

Jelikož z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadených výroků rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nvyhovuje zákoným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován

pokračování

ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlích nedostatech odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nerefletovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

O takový případ však v projednávané věci nejde.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadených rozhodnutí v mezích podaných správních žalob a vyjádření účastníků při jednání ze dne 14. 11. 2012 (č. l. 39 - 44). Je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z odůvodnění napadeného rozsudku je rovněž patrné, proč ob stojí rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2010, č. j. 9514/10-1300-401171 (výrok I.) a naopak, z jakých důvodů neob stojí rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2010, č. j. 9981/10-1200-401688 (výrok II.), resp. proč má ty které právní závěry účastníků řízení za správné a naopak, které má za liché, mylné a vyvrácené. Pokud jde o posuzovaný výrok II. napadeného rozsudku, došel krajský soud k závěru, že bylo prokázáno naplnění prvních dvou podmínek pro posouzení výdajů žalobkyně jako oprávněných (faktická realizace deklarovaných prací a vynaložení peněžních prostředků na jejich úhradu). Krajský soud pak třetí podmínku podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů (účelu použití nákladu) neposuzoval, neboť její naplnění nebylo v daňovém řízení správními orgány vůbec zkoumáno. Nepřípustně by totiž předjímal závěr, který v první řadě přísluší správnímu orgánu a nikoliv soudu. Dospěl tak oproti stěžovateli (žalovanému) k závěru, že za daného skutkového stavu věci žalobkyně prokázala oprávněnost svých vynaložených nákladů ve výši 210.630 Kč, resp. ve výši 180.386 Kč, i když nelze dovozovat, že dodané práce provedli skutečně zaměstnanci družstva BIRK. V rozsudku je dostatečně a přesvědčivě uvedeno, z jakých důvodů má krajský soud za to, že pokud si žalobkyně zahrnula do daňově uznatelných výdajů i částky vyplacené na základě dokladů (faktur) od firmy družstvo BIRK, že tak učinila oprávněně. Takový závěr krajského soudu je nejen přezkoumatelný, ale i věcně správný. Jinou vadu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud u napadeného rozsudku krajského soudu neshledal.

Uvedené však již neplatí, pokud jde o výrok III. rozsudku krajského soudu.

Výrokem III. přezkoumávaného rozsudku krajský soud rozhodl tak, že: „*Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení v částce 9.830 Kč, do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Ery Kabelkové, advokátky*“.

V odůvodnění svého rozhodnutí (čl. 108) krajský soud pouze uvedl, že před správním soudem byla vedena řízení o dvou žalobách žalobkyně, která měla úspěch v rozsahu 50 %, tedy úspěch částečný. Proto jí krajský soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení ve výši 1/2, které by jí náležely, kdyby byla úspěšná zcela. Uvedl při tom, že náklady řízení spočívaly v soudních poplatcích a odměně advokáta vyčíslené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

Z odůvodnění však již blíže nevyplývá, jaká konkrétní ustanovení advokátního tarifu krajský soud v této věci aplikoval (srov. např. § 12 odst. 3 AT), ani jak vůbec došel k přiznané částce 9.830 Kč, jejíž dvojnásobek (100 %), na který by bylo možno jinak usuzovat, činí částku 19.660 Kč.

Uvedené rozhodnutí je rozhodnutím o nákladech řízení. K přezkoumatelnosti takového rozhodnutí o nákladech však nestačí, aby krajský soud v tomto případě pouze uvedl, že náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích a v odměně advokáta stanovené podle advokátního tarifu, aniž by vyslovil úvahy, jež ho vedly k určení výše přiznané částky.

Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že výrok III. rozsudku krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, proto jej zrušil, a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatel namítá, že krajský soud projednávanou věc posoudil vadně i po právní stránce. Nesprávně vyložil ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků a v důsledku toho dospěl k nezákonnému závěru, že žalobkyně unesla důkazní břemeno, které na ní vázlo (žalobkyniní uplatněné výdaje/náklady, deklarované fakturami od družstva BIRK byly oprávněné).

Nejvyšší správní soud předesílá, že je soudem příslušným rozhodovat o mimořádných opravných prostředcích účastníků řízení proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů. Nejvyšší správní soud tedy není „nalézacím soudem“, ale soudem kasačním.

V kasační stížnosti je proto stěžovatel povinen vždy namítat [pakliže napadá právní úvahy krajského soudu (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.)], které konkrétní úvahy považuje za mylné či liché a vyvrácené, a z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů to dovozuje. Je tedy třeba

pokračování

namítat konkrétní nezákonnosti či nesprávnosti závěrů krajského soudu a nikoliv jen prezentovat, že má stěžovatel na určitou otázku opačný názor nežli krajský soud.

V první řadě stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Vyslovil při tom přesvědčení, že stěžovatel důkazní břemeno unesl a že to byla naopak žalobkyně, která důkazní břemeno neunesla.

Krajský soud především správně uvedl, že důkazní břemeno v první fázi daňového řízení leží na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Doložením všech požadovaných dokladů pak daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má však správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm (§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], aby popsáním způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je potom povinen tvrzené skutečnosti prokázat dálejšími důkazními prostředky.

Vyslovenému názoru nelze ničeho vytknout.

Krajský soud došel k závěru, že žalobkyně na výzvy správce daně řádně reagovala. Žalobkyní byly předloženy požadované listinné důkazy a byly provedeny i důkazy další jako např. svědecké výpovědi. Z těchto důkazů zjištěný skutkový stav věci podle krajského soudu prokazoval správnými orgány požadované skutečnosti. Těmito důkazy bylo doloženo, komu byly finanční částky vyplaceny, a že deklarované práce byly skutečně vykonány. Za tohoto stavu potom krajský soud správně dovodil, že pokud by měl být skutkový závěr stěžovatelem zvrácen (po provedení důkazů, z nichž tento stav vyplývá), tj. aby přešlo důkazní břemeno opět na žalobkyni, muselo by na ni být toto břemeno „opět naloženo“.

Na okolnost, že by tomu tak v projednávané věci bylo, tj. že by zde byla nějaká další důkazní povinnost (výzva), však stěžovatel ve své kasační stížnosti nepoukazuje. Nenamítá ani, že by žalobkyni svědčila důkazní povinnost ve vztahu k prokázání účelu použití vynaložených nákladů. Nejvyššímu správnímu soudu ale nepřislouší, aby ve prospěch toho kterého účastníka řízení vyhledával důkazy či nahrazoval jeho tvrzení, že tomu tak bylo. Nejvyšší správní soud je obdobně, jako krajský soud ve vztahu k žalobním bodům, vázán dispoziční zásadou (srov. § 109 odst. 4, 5 a § 104 odst. 4 s. ř. s.). Nutno tedy uzavřít, že krajský soud ve světle stížnostních námitek nepochybil, pokud došel k závěru, že důkazní břemeno v projednávané věci daně z příjmů právnických osob vložil na správci daně a ten jej neunesl.

Pokud jde o výhrady stěžovatele na vrub hodnocení jednotlivých důkazů – svědeckých výpovědí, tak ani tyto neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnými.

Krajský soud věnoval provádění důkazů a jejich hodnocení potřebnou pozornost, čemuž ostatně svědčí nejen obsah odůvodnění rozsudku, ale i obsah samotného jednání. Krajský soud při svém rozhodování detailně posuzoval důkazy nejen jednotlivě, ale i všechny najednou a ve vzájemných souvislostech. V jejich souhrnu pak došel k závěru, že deklarované práce, na které měly být sporné náklady vynaloženy, byly skutečně provedeny, což ostatně připouští i sám stěžovatel. Krajský soud poté dovodil, že tyto finanční prostředky byly uhrazeny k rukám svědka M., resp. S. K. Tomuto závěru nelze ničeho vytknout.

Na tom nic nemění ani jednotlivé a dílčí nesrovnalosti v jednotlivých výpovědích svědků, na které nyní poukazuje stěžovatel.

Bylo-li totiž prokázáno, komu byly finanční prostředky uhrazeny a že se jednalo o úhradu skutečně provedené práce pro žalobkyni, není rozhodnou skutečností, jak nyní dovozuje stěžovatel, že neodpovídá skutečnosti osoba dodavatele. Podle zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1) je totiž rozhodné, zda náklad byl skutečně vynaložen (zda tedy jde o skutečný náklad, kde plnění není fiktivní) a zda byl vynaložen k zákonem předpokládanému účelu – tj. na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (poslední podmínkou se kasační soud nezabýval, neboť tato otázka nebyla stěžovatelem vznesena), a nikoliv, kterou konkrétní osobou bylo plnění pro žalobkyni uskutečněno, jak je tomu naopak v režimu zákona o dani z přidané hodnoty.

Nelze proto dovozovat neprokázání okolnosti, komu byly finanční prostředky vyplaceny, jen z okolnosti, že si ten který svědek přesně nevybavuje, které konkrétní osobě byla hotovost vyplacena nebo nedokáže ztotožnit a identifikovat tohoto příjemce hotovosti podle jeho podpisu. Zde totiž musí posuzující orgán brát v potaz řadu dalších skutečností. Mezi nimi je pak rozhodující časový úsek mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož svědectví se výpověď týká. Uvedené platí tím spíše, není-li svědek s osobou, které se svědectví týká, v běžném nebo každodenním styku. Bylo by iluzorní, kdyby si měl svědek po delší době přesně pamatovat, kdo konkrétně s ním jednal, jakých okolností se toto jednání detailně týkalo, kdo konkrétně mu byl dále přítomen apod. Naopak, pokud by svědek za těchto okolností zcela přesně popisoval osvědčované skutečnosti, mohlo by to nasvědčovat tomu, že výpověď svědka byla smluvená. V projednávané věci při hodnocení předestřených výpovědí je rozhodující osvědčovanou skutečností to, zda peněžní částka byla skutečně vyplacena. Není třeba deklarovat, že si svědek pamatuje, kolik přesně vyplatil peněz osobně příjemci, ale postačí, pokud potvrdí, že vyplatil hotovost ve výši určenou tím kterým konkrétním výdajovým dokladem. Zásadní z hlediska prokázání výplaty finanční hotovosti není ani poukazovaná skutečnost, že na jednom z pokladních dokladů, vztahujících se ke sporným nákladům, absentoval podpis příjemce hotovosti. Podstatné je, že pokladní potvrdí, že ta která částka byla uhrazena. Je proto třeba souhlasit s krajským soudem, že bylo prokázáno vynaložení nákladů žalobkyní dle sporných faktur. Současně lze mít i za prokázané, že deklarované práce byly skutečně provedeny, což ostatně připouští i stěžovatel.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 - 48, není opodstatněná, a proto ji v tomto rozsahu zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal, že uvedený rozsudek krajského soudu je, co do jeho výroku III. nepřezkoumatelný, rozhodl i tak, že se rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2012, č. j. 57 Af 4/2011 – 48, zrušuje ve výroku III., a věc se v tomto rozsahu vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích vysloveného závěru Nejvyššího správního soudu posoudil jednotlivé úkony žalobkyně před krajským soudem ve věcech vedených pod sp. zn. 5 Af 4/2011 a 57 Af 5/2011, a teprve po té vydal přezkoumatelné rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

pokračování

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla úspěch v řízení o kasační stížnosti žalovaného, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný v řízení o kasační stížnosti úspěch neměl a je proto povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč. Náklady žalobkyni vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem před Nejvyšším správním soudem. Náklady řízení se sestávají z odměny za zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč [1 úkon právní služby spočívající v podání ve věci samé (§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu)], z náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč za 1 úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a z příslušné 21 % daně z přidané hodnoty ve výši 714 Kč, celkově tedy 4.114 Kč.

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

V Brně dne 14. února 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu