



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: FIN LINEA s.r.o.**, se sídlem Cejl 58/82, Brno, zast. Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem Mikulášská 455/9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18399/10-1200-706012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2013, č. j. 29 Af 21/2011 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2013, č. j. 29 Af 21/2011 - 68, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18399/10-1200-706012, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Finanční ředitelství tímto rozhodnutím zamítlo odvolání proti dodatečnému výměru vydanému Finančním úřadem Brno I na daň z příjmů právnických osob ze dne 14. 4. 2010, č. j. 117478/10/288914708006, jímž byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 843 360 Kč a jímž bylo sděleno daňové penále ve výši 168 672 Kč.

[2] Součástí odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů ve vztahu k doměřené dani byl závěr, že žalobci se ve zdaňovacím období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění smluvní pokuty jako daňově uznatelného výdaje (nákladu) dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] V kasační stížnosti napadeném rozsudku dostupném z www.nssoud.cz krajský soud uvedl, že před ukončením daňové kontroly byl žalobce dostatečně seznámen s tím, jak se správce daně vypořádal s jeho námitkami ohledně důkazních prostředků. V dané souvislosti krajský soud

rozebral, že vypořádána byla i námitka, že došlo k upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem úhrady smluvní pokuty.

[4] Ve vztahu ke zvýšení základu daně o částku 3 478 070,69 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinného výdaje ve zdaňovacím období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 krajský soud přisvědčil námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů.

[5] Krajský soud ze správního spisu zjistil, že v řízení byly žalobcem předloženy dvě listiny ze dne 1. 12. 2005, a to oznámení HUADA TOY CO., LTD. (dále jen „HUADA TOY“), o úpravě cen a prohlášení žalobce (odběratele), v němž se žalobce zavázal zvýšit objem nakupovaného zboží v roce 2006 o nejméně 50 % oproti roku 2005, aby si zajistil zachování stávajících cen zboží. V případě nedodržení této podmínky souhlasil s uhrazením smluvní pokuty ve výši 27 % z objemu zboží nakoupeného v roce 2005 navýšeného o 50 %. Dále z prohlášení vyplynulo, že veškeré platby provedené odběratelem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty budou použity přednostně k úhradě této smluvní pokuty. Ve správním spise byla dále založena faktura vystavená ze strany HUADA TOY ze dne 28. 12. 2006, z níž bylo zřejmé, že se jednalo o smluvní pokutu. Dále žalobce předložil potvrzení, které mu vydala HUADA TOY dne 30. 8. 2009, o tom, že úhrada faktury č. HD0650225 na smluvní pokutu na částku 155 444,50 USD proběhla dne 29. 12. 2006 podle smlouvy.

[6] Krajský soud pak dospěl k závěru, že finanční orgány nedostatečně hodnotily dané smluvní ujednání žalobce s HUADA TOY, z něhož bylo zřejmé, že smluvní partner žalobce byl oprávněn do výše smluvní pokuty na její úhradu přednostně použít veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty. Pokud žalobce předložil potvrzení zahraničního dodavatele, že tak také učinil a pokutu měl za uhrazenou k 29. 12. 2006, správce daně toto potvrzení jako důkaz o úhradě neosvědčil pro nesoulad s účetními doklady. Soud byl toho názoru, že popsáním přístupem upřednostnil jedny důkazní prostředky před druhými, přičemž nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Porušil tak zásadu volného hodnocení důkazů. Krajský soud tak napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Dle stěžovatele v napadeném rozsudku absentuje rozbor vztahu mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry soudu na straně druhé.

[8] Závěry finančních orgánů vyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, přičemž žádný z předložených důkazních prostředků nebyl svévolně vyloučen z hodnocení. Pro věc bylo rozhodné znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, dle něhož daňově uznatelnými výdaji (náklady) jsou též smluvní pokuty, avšak za předpokladu, že byly zaplacené. Finanční orgány na rozdíl od žalobce dospěly k závěru, že v roce 2006 smluvní pokuta uhrazena nebyla. Krajský soud dle stěžovatele ve svém hodnocení pominul, že podkladem pro zaúčtování jednotlivých úhrad předmětné smluvní pokuty byla písemná potvrzení zahraničního dodavatele vydaná v roce 2007 a další doklady prokazující úhradu smluvní pokuty až v roce 2007. Stěžovatel zde poukázal na to, že k neuhrazeným zahraničním fakturám, které se týkaly i smluvní pokuty, byl ke konci rozvažného dne, tj. 31. 12. 2006, zaúčtován kurzový rozdíl.

[9] Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud není stanoveno jinak či pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti. V návaznosti na potvrzení zahraničního dodavatele vydaná v roce 2007 byla úhrada předmětné smluvní pokuty uznána jako daňově účinný náklad v roce 2007. Pokud

samotný dodavatel potvrdil úhrady smluvní pokuty v roce 2007 a tomu odpovídá i zaúčtování těchto úhrad v roce 2007 u žalobce, je zřejmé, že závěr finančních orgánů o úhradě smluvní pokuty v roce 2007 je logický.

[10] Za důkaz nebylo možno osvědčit dodavatelovo potvrzení o úhradě smluvní pokuty v roce 2006 ani obsah smluvního ujednání žalobce se svým dodavatelem, neboť tomu odporovaly další důkazy, zejména potvrzení zahraničního dodavatele vystavená v roce 2007 o tom, že k úhradě došlo právě v roce 2007, která našla odraz v účetnictví žalobce. Finanční orgány nerozporovaly, že k úhradě smluvní pokuty došlo, pouze se neztotožnily s tím, že k tomu došlo v roce 2006, nýbrž došly k závěru, že se tak stalo až v roce 2007. Pro rok 2007 pak zvýšily žalobcovy daňově uznatelné náklady právě o tuto zaplacenou smluvní pokutu. V dané souvislosti stěžovatel poukázal též na to, že rozsudkem ze dne 26. 2. 2013, č. j. 29 Af 20/2011 - 56 (dostupným z www.nssoud.cz), krajský soud rozhodoval ve vztahu k žalobci o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, kde byla ze strany finančních orgánů zvýšena daňová ztráta právě v souvislosti s daňovým nákladem v podobě uhrazené předmětné pokuty. Krajský soud v tomto rozsudku uvedl, že „*shledal žalobcovy námitky nedůvodnými a v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž musí soud přiblížit z úřední povinnosti...*“ Stěžovatel z toho dovozuje, že dle krajského soudu měla být smluvní pokuta zohledněna jako daňově uznatelný náklad v roce 2006, ale tím, že za takový náklad byla uznána pro rok 2007, se vůbec nezabýval. Stěžovatel tak poukázal na problém, že úhrada jedné smluvní pokuty by tak byla jako daňový náklad uznána dvakrát.

[11] Stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[12] Žalobce považuje rozsudek krajského soudu za správný, jeho odůvodnění za srozumitelné a přezkoumatelné. Z provedeného dokazování bylo zřejmé, že k úhradě smluvní pokuty došlo ihned po vystavení faktury, kterou byla pokuta vyúčtována, a to vzhledem ke smluvnímu ujednání žalobce s jeho partnerem HUADA TOY. V souladu s tímto ujednáním byly veškeré dosud uhrazené platby použity zcela automaticky na úhradu tohoto nároku. Stěžovatel přesto opakovaně poukazoval na průběžnou účetní evidenci, přestože měla jen předběžný charakter. Tyto podklady nemohly v době svého vzniku reflektovat následné uplatnění nároku na smluvní pokutu a zúčtování již proběhlých plateb. Stejně tak jsou nepodstatná potvrzení zahraničního dodavatele vydaná v roce 2007, neboť mají toliko deklaratorní charakter a nemění původní ujednání.

[13] Stěžovatel dle žalobce v podstatě odmítl obsah smluvních ujednání a jejich faktickou realizaci, jakož i hierarchicky nejvýše postavené součásti účetnictví, kterými jsou účetní závěrka a inventarizace závazků, a nadřazuje jim pomocné účetní doklady. Stěžovatel se opíral o formální stav, jenž tvoří z části účetnictví žalobce, a nehodnotil stav reálný. Žalobce navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Za stěžovatele jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“). Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s kasační námitkou, v níž stěžovatel tvrdil, že v nynější věci nebyla porušena zásada volného hodnocení důkazů tak, jak bylo uvedeno v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Krajský soud zde konstatoval, že finanční orgány dostatečně nehodnotily existenci smluvního ujednání mezi žalobcem a jeho zahraničním dodavatelem, z něhož bylo zřejmé, že smluvní partner žalobce byl oprávněn do výše smluvní pokuty na její úhradu přednostně použít veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty. Dále krajský soud poukázal na to, že finanční orgány neosvědčily za důkaz potvrzení zahraničního dodavatele žalobce o tom, že považuje smluvní pokutu uhrazenou k 29. 12. 2006, pro nesoulad s účetními doklady. Krajský soud uzavřel, že finanční orgány upřednostnily jedny důkazní prostředky před jinými, přičemž nepřihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo.

[16] Zdejší soud se k zásadě volného hodnocení důkazů, která vychází z § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyjádřil např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75 (publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, dostupném jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu též z www.nsssoud.cz). V uvedeném rozsudku konstatoval: „Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu [miněn zákon o správě daní a poplatků, pozn. NSS], podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.“

[17] Správce daně nemůže volit postup, že by zcela přehlížel některé důkazní prostředky, aniž by se k nim vyjádřil. To však neznamená, že každý důkazní prostředek musí být osvědčen za důkaz, tj. že by musel být jako rozhodný vzat pro popis a zjištění skutkového stavu. Pokud správce daně srozumitelným a logicky správným způsobem odůvodní, proč z konkrétního důkazního prostředku nebylo možno vycházet (např. pro nevěrohodnost pramene důkazu nebo pro nezákonné získání důkazního prostředku), nezpronevěří se zásadě volného hodnocení důkazů. Podstatné však je, aby z rozhodnutí bylo patrné hodnocení, proč k některým důkazním prostředkům nebylo možno přihlédnout. Zároveň je třeba hodnotit důkazy nejen jednotlivě, ale též všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

[18] V nynější věci bylo vedeno dokazování ohledně otázky, kdy došlo ze strany žalobce k úhradě smluvní sankce, zda tomu tak bylo v roce 2006, nebo až v roce 2007 (není sporu o tom, že smluvní pokuta byla zaplácena, strany jsou pouze nejednotné v tom, kdy k tomu došlo). Šlo o podstatnou otázku ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů, dle něhož jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) též smluvní pokuty, avšak jen pokud byly zapláceny. Daňově uznatelným výdajem (nákladem) se stávají až v tom zdaňovacím období, kdy byly skutečně zapláceny. Žalobce tvrdil, že k zaplacení smluvní pokuty došlo v roce 2006, finanční orgány dospěly k závěru, že se tak stalo až v roce 2007.

[19] Finanční orgány se v nynější věci nacházely v situaci, kdy ohledně úhrady smluvní pokuty byly opatřeny vzájemně rozporné důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud přitom shledal, že finanční orgány náležitě zdůvodnily, které důkazní prostředky vzaly za rozhodné pro svůj závěr, že smluvní pokuta byla uhrazena v roce 2006, s protichůdnými důkazními prostředky se přitom v dostatečné míře vypořádaly.

[20] Krajský soud finančním orgánům vytknul, že se dostatečně nezabývaly smluvním ujednáním žalobce s jeho zahraničním partnerem. S tím však zdejší soud nesouhlasí. Dle tohoto ujednání se žalobce zavázal odebrat v roce 2006 minimálně o 50 % více zboží než v roce 2005. Žalobcův zahraniční dodavatel zvýšením odběru zboží podmiňoval zachování cen zboží roku 2005, které jinak hodlal zvýšit o 27 %. Pro případ, že by žalobce neodebral takto zvýšené množství zboží, zavázal se zaplatit smluvní pokutu ve výši 27 % z ceny zakoupeného zboží v roce 2005 zvýšeného o 50 %. Zároveň bylo sjednáno, že v případě uplatnění smluvní pokuty se veškeré platby provedené žalobcem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty použijí přednostně k úhradě smluvní pokuty. V takovém případě bude za den úhrady považován následující den po vystavení faktury předepisující smluvní pokutu.

[21] Z rozhodnutí finančních orgánů je jednoznačně patrné, že si daného smluvního ujednání byly vědomy. Dospěly však k závěru, že žalobce je ve svém postupu vůbec nepromítl a fakticky postupoval odlišně. Při tomto hodnocení kladly finanční orgány značný důraz na způsob, jakým o smluvní pokutě účtoval, v dané souvislosti však také poukázaly na obsah podkladových listin a jejich význam pro věc.

[22] Žalobcovým dodavatelem, jímž byla HUADA TOY, byla vystavena faktura ze dne 28. 12. 2006 č. HD0650225 vyčísлюjící smluvní pokutu ve výši 155 444,50 USD (šlo o 27 % z ceny zboží odebraného v roce 2005 navýšené o 50 %). Finanční orgány přitom poukázaly na žalobcovy výdajové pokladní doklady vydané od 3. 1. 2007 do 21. 6. 2007 o částečných platbách na zmíněnou fakturu č. HD0650225. Na každý výdajový pokladní doklad bezprostředně navazovalo potvrzení zahraničního dodavatele, že v příslušný den v roce 2007 zaslanou částečnou platbu na fakturu č. HD0650225 obdržel. Potvrzení byla vydána mezi 3. 1. 2007 a 21. 6. 2007. Dále finanční orgány poukázaly na konfirmace uzavřených spotových transakcí s příkazem převodu prostředků ve prospěch zahraničního dodavatele HUADA TOY, které byly uzavřeny od 25. 1. 2007 do 18. 5. 2007, u nichž je jako důvod platby uvedeno číslo 0650225 (tj. číslo faktury na smluvní pokutu). Souhrn plateb, jichž se týkaly výdajové pokladní doklady a konfirmace uzavřených spotových transakcí, činil 155 444,50 USD, což plně koresponduje s požadovanou smluvní pokutou.

[23] Finanční ředitelství (na straně 7 svého rozhodnutí) uvedlo, že důkazní prostředky zmíněné v bodě [22] potvrzují úhradu smluvní pokuty v roce 2007.

[24] Finanční orgány se vyrovnávaly s protichůdným potvrzením ze dne 30. 8. 2009, kde žalobcův zahraniční dodavatel uvedl, že faktura č. HD0650225 na 155 444,50 USD byla uhrazena dne 29. 12. 2006 podle smlouvy. Finanční ředitelství (na str. 10 svého rozhodnutí) poukázalo na to, že šlo o potvrzení vydané na žádost žalobce učiněné v průběhu daňové kontroly, kdežto předchozí potvrzení byla vystavena v roce 2007. Zdejší soud uvádí, že z rozhodnutí o odvolání je tak patrná úvaha finančních orgánů, že potvrzení z roku 2007 bezprostředně navazovala na platební operace a stvrzovala postupné platby smluvní pokuty v roce 2007, kdežto potvrzení z roku 2009 zcela rozdílného obsahu bylo vydáno až s více než dvouletým odstupem a navíc na žádost žalobce, u něhož běžela daňová kontrola. Kombinace velkého časového odstupu a rozporu s prvním potvrzením je přitom schopna oslabit věrohodnost potvrzení z roku 2009. Finanční orgány navíc poukázaly na skutečnost, že způsob, jakým o smluvní pokutě žalobce

účtoval, neodpovídá tomu, že by smluvní pokutu považoval za zaplacenou v roce 2006. Naopak vypovídá o tom, že k její úhradě došlo v roce 2007 v návaznosti na účetní doklady shrnuté v bodě [22] tohoto rozsudku.

[25] Faktura č. HD0650225 (v účetnictví žalobce vedená jako DFA 06/442) byla zaúčtována na straně má dáti účtu č. 5481 ostatní provozní náklady – ostatní a souvztažně na straně dal účtu 3212 dodavatelé – zahraniční. V konečném zůstatku závazků k 31. 12. 2006 zůstal závazek k úhradě smluvní pokuty evidován jako neuhrazený. Finanční orgány zde poukázaly na to, že k tomuto závazku byl dokladem č. UD 06/73 proučtován kurzový rozdíl. Až v účetnictví vztahujícím se k roku 2007 byla zanesena úhrada smluvní pokuty, když na stranu má dáti účtu 3212 dodavatelé – zahraniční byly zaúčtovány operace týkající se účetních dokladů (výdajových pokladních dokladů) shrnutých v bodě [22] tohoto rozsudku. Účetnictví žalobce tak vypovídalo o tom, že ke dni 31. 12. 2006 pokuta nebyla uhrazena, k její úhradě došlo až postupně v průběhu roku 2007.

[26] Žalobce na základě výzvy k dokazování dne 28. 11. 2009 předložil mj. přehled nezaplacených faktur k 31. 12. 2006, v němž faktura na smluvní pokutu nefigurovala. Finanční orgány však shledaly, že údaje v tomto soupisu nesouhlasily s údaji proučtoványými v účetnictví, proto přehledy neosvědčily za důkaz. Ve zprávě o daňové kontrole bylo dále uvedeno, že inventurní soupis nebylo možno uznat za průkazný účetní záznam, neboť na jeho základě nebylo možno závazky jednoznačně určit. K tomu bylo odkázáno na § 30 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o účetnictví“), a konstatováno, že z dokladové inventarizace závazků musí být jednoznačně zřejmé, komu, kolik a na základě jakého dokladu subjekt dluží, a tyto skutečnosti musí vycházet ze souvisejících účetních zápisů.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány smluvní ujednání o způsobu platby smluvní pokuty nepominuly, dospěly však k závěru, že se jím žalobce a jeho zahraniční dodavatel neřídily a fakticky postupovaly tak, že platba pokuty proběhla v roce 2007. V daném ohledu finanční orgány odkazovaly na obsah důkazních prostředků shrnutých v bodě [22] a na způsob, jakým bylo o smluvní pokutě ze strany žalobce účtováno. U protichůdného potvrzení zahraničního dodavatele vydaného v roce 2009 a přehledu nezaplacených faktur předloženého v roce 2009 finanční orgány uvedly, proč takové důkazní prostředky nebylo možno osvědčit za důkaz. Za stavu, kdy v řízení vyvstaly vzájemně neslučitelné důkazní prostředky, je logické, že finanční orgány musely určit, které z nich vezmou za základ zjištěného skutkového stavu. U těch důkazních prostředků, které nebyly osvědčeny jako důkaz, finanční orgány zdůvodnily, proč nebyly jako důkaz osvědčeny.

[28] Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil se zrušovacím důvodem krajského soudu, dle něhož finanční orgány upřednostnily jedny důkazní prostředky před druhými a nepřihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Nejvyšší správní soud totiž neshledal relevantní skutečnost, k níž finanční orgány nepřihlédly. Samotný fakt, že některé důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkaz, neznačí, že by k nim nebylo přihlíženo, že by nebyly hodnoceny. Pokud krajský soud finančním orgánům vytknul, že upřednostnily jedny důkazní prostředky před druhými, je nutno ze strany zdejšího soudu zmínit, že finanční orgány srozumitelně vyjádřily, ze kterých důkazních prostředků vyšly a naopak ze kterých a proč nevyšly. Za stavu, kdy v řízení vyvstaly vzájemně rozporné důkazní prostředky, ani jiný postup možný nebyl.

[29] Vzhledem k tomu, že krajský soud neprovedl vlastní hodnocení všech důkazních prostředků, které byly hodnoceny v daňovém řízení, a to každého jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, nemohl se Nejvyšší správní soud vyjádřit k věcnému hodnocení správnosti a zákonnosti závěru finančních orgánů ohledně toho, kdy byla smluvní pokuta uhrazena. Krajský soud totiž sám nezhodnotil a na základě jednotlivých důkazních prostředků nerozebral, zda k úhradě pokuty došlo v roce 2006 nebo v roce 2007, pouze finančním orgánům vytknul, že nedostatečně hodnotily

existenci smluvního ujednání mezi žalobcem a jeho zahraničním dodavatelem a že upřednostnily jedny důkazní prostředky před druhými. Hodnocení zdejšího soudu se tak muselo omezit jen na rekapitulaci závěrů finančních orgánů a zhodnocení, zda tyto orgány ve svých úvahách přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo, zda dostatečně odůvodnily, proč některé důkazní prostředky neosvědčily za důkaz a zda své skutkové závěry srozumitelným způsobem odůvodnily. Přitom zdejší soud dospěl k opačným závěrům než krajský soud.

[30] Ani argumentace žalobce, kterou vtělil do vyjádření ke kasační stížnosti, nic na hodnocení zdejšího soudu nezměnila. Žalobce tvrdil, že z provedeného dokazování bylo zřejmé, že k úhradě pokuty došlo v souladu se smluvním ujednáním ihned po vystavení faktury na smluvní pokutu. Finanční orgány však popsaly svůj závěr, že toto smluvní ujednání nenašlo odraz ve faktickém chování účastníků. Poukázaly na konfirmace spotových transakcí z roku 2007, výdajové pokladní doklady a na ně navazující potvrzení z roku 2007, v nichž zahraniční dodavatel prohlašoval, že částečné platby na fakturu, již byla vyúčtována smluvní pokuta, obdržel v průběhu roku 2007. Dále poukázaly na to, že žalobce o smluvní pokutě účtoval tak, že byla zaplácena v roce 2007.

[31] Žalobce své účetnictví označil za „průběžnou účetní evidenci, která má v daném případě charakter předběžných dokladů“. Zdejší soud k tomu v první řadě uvádí, že význam účetnictví nelze takto jednoduše bagatelizovat. Ze zákona o účetnictví plyne povinnost vést účetnictví tak, aby poskytovalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (srov. § 7 zákona o účetnictví). Judikatura zdejšího soudu se již mnohokrát vyslovila k tomu, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Nejvyšší správní soud v druhé řadě nemůže souhlasit ani se žalobcovým tvrzením, že by podklady, které hodnotily finanční orgány, nemohl v době jejich vzniku reflektovat ve svém účetnictví. Fakturu na smluvní pokutu totiž žalobce musel obdržet dříve, než ji jako neuhrazenou zanesl do svého účetnictví, jinak by ji ani nemohl zaúčtovat. Jako neuhrazený přitom závazek k úhradě smluvní pokuty žalobce v účetnictví vedl k 31. 12. 2006, tedy po datu 29. 12. 2006, které označuje za datum úhrady. Jednotlivé platby na smluvní pokutu přitom žalobce ve svém účetnictví v návaznosti na doklady popsané v bodě [22] tohoto rozsudku účtoval v roce 2007, tedy poté, co obdržel fakturu na smluvní pokutu.

[32] Ani žalobcovy vyjádření ke kasační stížnosti tak nic nezměnilo na hodnocení Nejvyššího správního soudu, že finanční orgány hodnotily všechny relevantní podklady rozhodnutí, zdůvodnily, k jakým zjištěním ohledně skutkového stavu došly a na základě jakých důkazů. Srozumitelně přitom objasnily, proč některé důkazní prostředky neosvědčily jako důkaz. Opětovně zde zdejší soud zmiňuje, že věcné hodnocení toho, zda k úhradě došlo v roce 2006 nebo v roce 2007, však nebylo z jeho strany možno činit, jelikož takové hodnocení nebylo v napadeném rozsudku provedeno.

[33] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na rozsudek krajského soudu ze dne 26. 2. 2013, č. j. 29 Af 20/2011 - 56, který se taktéž týkal daně z příjmů právnických osob u žalobce, ale vztahoval se ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007. Stěžovatel uvedl, že tímto rozsudkem byla žaloba zamítnuta, přitom v daném zdaňovacím období finanční orgány zohlednily předmětnou smluvní pokutu jako daňově účinný náklad. V kasační stížnosti pak bylo poukázáno na riziko, že by platba jedné smluvní pokuty mohla být jako náklad uznána nejen ve zdaňovacím období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, ale též ve zdaňovacím období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006. Nejvyšší správní soud k danému konstatuje, že předmětem přezkumu v řízení o nynější kasační stížnosti není zmíněný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 20/2011 - 56, který se týkal roku 2007 (ten ani nebyl napaden žádnou kasační stížností), zdejšímu soudu tak nyní nepřísluší jakkoli daný

rozsudek hodnotit. Lze jen obecně konstatovat, že krajské soudy, příp. městský soud přezkoumávají správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.). V případě, že nejsou v žalobě určité námitky uvedeny (např. námitky vztahující se ke smluvní pokutě), nemůže se jimi soud vůbec zabývat, v čemž však nelze jakkoli spatřovat jeho pochybení.

V. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom zdejší soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu