



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Zemědělská společnost Čerchov a.s.**, se sídlem Klenčí pod Čerchovem 55, zast. JUDr. Julii Šindelářovou, advokátkou se sídlem Mikulášská třída 9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem Hálkova 14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. srpna 2014, č. j. 30 Af 15/2013 - 41,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. srpna 2014, č. j. 30 Af 15/2013 - 41, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne ze dne 28. 12. 2012, č. j. 9778/12-1200-402547 a č. j. 9779/12-1200-402547 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokátky JUDr. Julie Šindelářové na náhradě nákladů řízení celkem 29 876 Kč do 60 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále „krajský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (původní žalovaný – viz § 19 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 12. 2012, č. j. 9778/12-1200-402547, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 15. 11. 2006, č. j. 55567/06/118920/1478, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2002 a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za rok 2002, a tento dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobce se samostatnou žalobou domáhal rovněž zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 12. 2012,

č. j. 9779/12-1200-402547, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 15. 11. 2006, č. j. 55557/06/118920/1478, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2003, a tento dodatečný platební výměr potvrdil. Usnesením ze dne 6. března 2014, č. j. 30 Af 16/2013 - 20, krajský soud spojil žaloby ke společnému projednání a rozhodl o nich rozsudkem nyní napadeným kasační stížností.

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) a tvrdí, že doměření daně z příjmů právnických osob není po právu; dle jeho názoru je nepochybné, že předloženými důkazy bylo prokázáno, že zaměstnanci AHROLUHOSTAVHRADU s.r.o. (dále jen „AHROLUH“) prováděli pro žalobce práce řízené V. K., který jako podklad pro vyúčtování provedených prací vykazoval odpracované hodiny jednotlivých zaměstnanců a příslušné hodinové sazby; tyto skutečnosti byly prokázány v daňovém řízení doklady a navrženými svědeckými výpověďmi, zejm. výpovědí svědka J. P., která byla v odůvodnění soudu vytržena z kontextu a nesprávně interpretována.

Stěžovatel konstatuje, že v řízení, které se konalo po zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 1. 2. 2008, č. j. 4764/07-1200-402327, navrhoval slyšení dalších svědků, kteří se mohli vyjádřit nejen k rozsahu prací, ale i ke konkr. počtu osob, které tyto práce vykonávaly, i k délce pracovní doby a k jednotlivým výkazům, které byly předkládány navrhovaným svědkem V. K. Vedle svědkyně C., která je v současné době již v důchodu, ale byla připravena ve věci vypovídat zejména o konkrétních smlouvách se společností AVROLUH, stěžovatel navrhoval výpověď ing. K., která vedle slyšeného svědka P. měla tyto věci na starosti, nyní je předsedkyní dozorčí rady stěžovatele. Tato svědkyně měla mimo jiné na starosti i odstranění škod, které vznikly v souvislosti s požárem zemědělských objektů v Chodově; výstavbu poškozených objektů realizovala společnost AVROLUH. Vedle této konkrétní velké zakázky měla navrhovaná svědkyně na starosti i jiné zakázky, na kterých uvedená společnost, která jednala prostřednictvím V. K., pracovala. O tom byla navrhovaná svědkyně připravena vypovídat, avšak žalovaný tyto svědecké výpovědi pomínil.

Stěžovatel konstatuje, že nebyl proveden jím navrhovaný důkaz výsledkem svědka V. K., a zpochybňuje procesní postup žalovaného při zajišťování tohoto důkazu. Zejména poukazuje na to, že nejméně do konce března 2006 věděl správce daně o navrhovaném svědkovi, který se ještě několik let potom zdržoval v České republice a se správcem daně byl i v telefonickém styku. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že žalovaný věděl, že má zajistit výslech uvedeného svědka již z rozhodnutí krajského soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 30 Af 10/2011 - 146, resp. žalovaný měl rozhodnutí krajského soudu, včetně předchozího zrušovacího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, k dispozici v písemné podobě již v květnu 2011; přesto úkony směřující k zajištění svědka začal činit prokazatelně až 27. 10. 2011; za toho stavu se nelze divit tomu, že se nepodařilo svědka na území České republiky zastihnout. Stěžovatel považuje výslech jmenovaného svědka nadále za zásadní k objasnění celého případu a je přesvědčen o tom, že správní orgány měly dostatek času, možností a prostředků, aby v době, kdy byl navrhovaný svědek prokazatelně v České republice, zajistily jeho výslech. Stěžovatel poukazuje opakovaně na výsledky dosavadního řízení, v němž nebyly provedeny jím navrhované důkazy, rovněž krajský soud nehodnotil správně důkazy dosud provedené, resp. nehodnotil neprovedení navržených důkazů. Dle stěžovatele trpí proto napadený rozsudek vadami, pro které je na místě jej zrušit.

II. Vyjádření žalovaného

pokračování

Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“) se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu; předmětný rozsudek proto považuje za zcela zákonný. K námitce stran nezajištění, a tím i neprovedení svědecké výpovědi pana V. K. žalovaný uvádí právě s ohledem na spisový materiál, na který odkazuje, že správce daně využil všechny dostupné prostředky k zajištění realizace svědecké výpovědi, což se přes veškerou snahu nepodařilo; proto z objektivních důvodů nebylo možné vyhovět návrhu stěžovatele na provedení svědecké výpovědi pana V. K. Krajský soud postup žalovaného náležitě v odůvodnění napadeného rozsudku zhodnotil a dospěl k závěru, že výtka stěžovatele, týkající se postupu správce daně při zajištění svědka, není důvodná.

K námitce stěžovatele stran nesprávného zhodnocení provedených důkazních prostředků žalovaný odkazuje na závěr krajského soudu uvedený v napadeném rozsudku s tím, že stěžovatel nepředložil správci daně žádné relevantní důkazní prostředky, kterými by prokázal, že předmětné náklady za práce provedené podle stěžovatele společností AHROLUH byly v rozhodných zdaňovacích obdobích vynaloženy skutečně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dle názoru žalovaného rovněž i námitku stěžovatele vztahující se k neprovedení svědeckých výpovědí paní C. a paní Ing. M. K. lze považovat za zcela irelevantní, neboť tyto svědecké výpovědi nemohly prokázat rozsah prací provedených pracovníky dodanými panem V. K.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud předesílá, že ve věci rozhoduje opakovaně, a to poté, kdy rozsudky zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101 a č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, ke kasační stížnosti žalovaného předchozí rozsudky krajského soudu, jimiž byla předmětná rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 a 2003, zrušena, zrušil.

S ohledem na skutečnost, že skutkový stav věci byl již dostatečně popsán v předchozím daňovém i soudním řízení, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné jej opětovně podrobně rekapitulovat.

V dané věci je rozhodné posouzení, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; konkr., zda stěžovatel v řízení unesl důkazní břemeno stran svých tvrzení.

Stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelné výdaje, které podle svých tvrzení (potvrzených svědeckými výpověďmi a předloženými účetními doklady) vynaložil na provedení pomocných stavebních prací. Daňové orgány se v průběhu celého daňového řízení zaměřily na otázku, zda byly předmětné práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám; dospěly přitom k závěru, že tento rozsah provedených prací nebyl prokázán; stěžovateli potom správce daně neuznal žádné výdaje uplatněné na základě předložených faktur za provedené práce za zdaňovací období roku 2002, resp. 2003. Krajský soud ve svých předchozích rozsudcích oproti tomu dospěl k závěru, že stěžovatel vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázal, resp. prokázal, jaké konkrétní práce pro něj byly provedeny zejm. svědeckými výpověďmi J. P., J. Z., V. M. a P. J. (předsedy představenstva žalobce).

Nejvyšší správní soud ve zrušujících rozsudcích označených výše především shledal procesní pochybení správních orgánů v tom, že i přes předchozí bezúspěšné kontaktování svědka V. K. se nepokusily zajistit jeho účast, a to z adresy P. 8. L. 392/12, na které převzal předvolání k výslechu. Zdejší soud přitom konstatoval, že výslech tohoto svědka, který daňové orgány neprovedly, ač tak v době rozhodné učinit mohly, je způsobilý prokázat nebo vyvrátit tvrzení stěžovatele, o nichž vyvstaly pochybnosti. Zdejší soud konstatoval, že tím, že daňové orgány se nepokusily o zajištění účasti svědka všemi dostupnými prostředky, včetně předvedení, dopustily se vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud, a následně též žalovaný, byl dále zavázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tom, že v daňovém řízení a ani v řízení před krajským soudem nebyl provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah prací provedených pracovníky řízenými V. K., aby mohl být učiněn závěr o uznání výdajů žalobcem uplatněných v předmětné výši v každém z obou zdaňovacích období. Nejvyšší správní soud podotýká, že nesporná ve věci od samého počátku je skutečnost, že v zemědělských objektech stěžovatele byly několika externími pracovníky (nikoli zaměstnanci stěžovatele) fakticky provedeny určité konkrétně definované stavební práce na základě předložených smluv o dílo uzavřených se společností AVROLUH, byl však zpochybněn a nebyl předloženými doklady prokázán jejich rozsah v návaznosti na výši uplatněných výdajů, o které měl správce daně pochybnosti. Tato skutečnost je nesporná mimo jiné např. i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2012, č. j. 9778/12-1200-40254; na str 8 se uvádí: „*Dle názoru Finančního ředitelství v Plzni je třeba přisvědčit odvolateli v tom smyslu, že provedení určitých pomocných prací bylo v průběhu daňové kontroly prokázáno, a lze mít za prokázané i to, že provedení těchto prací ve prospěch daňového subjektu zajistil pan K...Nelze však zcela soubhlasit s námitkou daňového subjektu, že je prokázáno, že mu náklady v deklarované výši v této souvislosti v roce 2002 vznikly.*“

Otázka, která v řízení vyvstala, tedy nestála na posouzení toho, zda stěžovatel vůbec vynaložil výdaje, které splňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a mohl je tedy uplatnit do daňových nákladů, ale na posouzení míry unesení důkazního břemene stran deklarované výše uplatněných výdajů. Tuto otázku, jak je uvedeno níže, však krajský soud zcela pominul, a soustředil se pouze na opakované úsilí správce daně o provedení svědecké výpovědi V. K., přitom jen z této skutečnosti poté učinil závěr o tom, že stěžovatel neprokázal žádné výdaje; tím zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalovaný veden snahou odstranit krajským soudem shledanou vadu řízení, kterou zcela zkratkovitě krajský soud spatřoval toliko v neprovedení navrhovaného důkazu – výpovědi svědka, dožádal Finanční úřad pro Prahu 8 o provedení svědecké výpovědi pana V. K. na adrese L. 392/12, P. 8. Dožádaný správce daně sdělil, že předvolání k podání svědecké výpovědi bylo vráceno poštou s poznámkou „odstěhován“; podle centrálního registru daňových subjektů byl pan V. K. nahlášen k přechodnému pobytu na adrese D. 670, Š., a byl registrován u Finančního úřadu v Litoměřicích. Finanční úřad pro Prahu 8 postoupil dožádání odvolacího orgánu Finančnímu úřadu v Litoměřicích; místním šetřením na adrese D. 670, Š. bylo dožádaným správcem daně zjištěno, že V. K. na této adrese nebyl nikdy ubytován. Dne 11. 1. 2012 vyzval odvolací orgán výzvou vydanou pod č. j. 296/12-1200-402547, Ministerstvo vnitra, odbor azylové a migrační politiky, ke sdělení, na jakých adresách byl panu V. K. povolen pobyt na území ČR, o jaký druh pobytu se jednalo a o sdělení údajů a adresy jeho bydliště na Ukrajině pro kontaktování za účelem realizace jeho svědecké výpovědi. Z odpovědi Ministerstva vnitra v písemnosti vydané pod č. j. MV-6912-2/OAM-2012, vyplynulo, že panu V. K. skončilo povolení k dlouhodobému pobytu na území ČR dne 1. 11. 2010, přičemž poslední známá adresa: D. 670, Š., byla ukončena ke dni 1. 11. 2010, a jiné místo pobytu není známo. Žalovaný proto zaslal prostřednictvím Generálního finančního ředitelství žádost o poskytnutí informací na dožádání podle ust. § 4 zákona č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní (*pozn. soudu – s účinností od 21. 6. 2013 zrušeno zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní*), za účelem realizace svědecké výpovědi pana V. K. Dne 25. 9. 2012 obdržel správce

pokračování

daně odpověď ukrajinské daňové správy na výše zmiňovanou žádost s tím, že zodpovězení příslušné žádosti není možné, a to vzhledem k ukrajinské legislativě.

Lze tak shrnout, že žalovaný poté, kdy bylo jeho rozhodnutí krajským soudem zrušeno, doplnil v intencích pokynů soudu řízení o úkony směřující k zajištění svědka, a v této otázce lze souhlasit s tím, že vyčerpal (byť bezvýsledně) veškeré dostupné prostředky; v tomto směru lze souhlasit i se závěry krajského soudu stran vypořádání se s žalobní námitkou stěžovatele. S přihlédnutím k uvedenému je zcela nadbytečné polemizovat nyní v kasačním řízení se stěžovatelem o tom, zda žalovaný činil úkony k zajištění svědka včas, či s nedůvodným časovým odstupem, jakož i s jeho námitkami stran dostupnosti svědka již v průběhu daňové kontroly uplatněnými již v předchozím řízení. Z neprovedení předmětné svědecké výpovědi lze nicméně dovést pouze to, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran tvrzeného rozsahu uplatněných výdajů, když právě v této otázce měly být pochybnosti odstraňovány, resp. za tímto účelem měla být svědecká výpověď hodnocena jakožto jeden z dalších důkazů, které stěžovatel předložil. Teprve v návaznosti na výsledky vedeného dokazování měl správce daně usoudit, zda lze daň dokazováním stanovit, či je na místě jiný způsob stanovení daně, a to především při respektování toho, že sám vynaložení určitých výdajů za provedené práce fakticky připustil.

Nejvyšší správní soud vytkl předchozímu rozsudku krajského soudu i samotné posouzení otázky uznatelnosti výdajů, resp. nesouhlasil s krajským soudem v tom, že stěžovatel prokázal výši uplatněných výdajů jinými prostředky (svědeckými výpověďmi) - a to bez ohledu na provedení či neprovedení svědecké výpovědi V. K. V rozsudku č. j. 5 Afs 6/2010 – 101, ze dne 26. 1. 2011, zdejší soud mimo jiné konstatoval: „*Za situace, kdy výdaje na práce provedené pracovníky řízenými V. K. žalobce uplatnil dle vyúčtování podle odpracovaných hodin a podle hodinové sazby, nebyl v daňovém řízení provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah těchto prací tak, aby mohl být učiněn závěr o uznání, resp. neuznání těchto výdajů žalobcem uplatněných v předmětné výši. K prokázání, či vyvrácení žalobcových tvrzení mohl přispět výslech svědka V. K., kterého se daňové orgány nepokusily zajistit k podání svědecké výpovědi všemi dostupnými prostředky, vč. předvedení, čímž se dopustily vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“ Nejvyšší správní soud současně rovněž konstatoval, že v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem nebyl dosud provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah prací provedených pracovníky řízenými V. K. v té míře, aby bylo lze učinit závěr o uznání výdajů žalobcem uplatněných v předmětné výši. Za této situace však Nejvyšší správní soud nehodnotil a ani hodnotit nemohl proces dokazování a další postup správce daně při stanovení daně, neboť dokazování dosud nebylo úplné, resp. nebyly dosud provedeny všechny navržené důkazní prostředky. Jinými slovy, nebylo v daný okamžik postaveno najisto, zda stěžovatel navrženým důkazem unese své důkazní břemeno stran tvrzené výše uplatněných výdajů, a bude tedy možno stanovit daň dokazováním, nebo tomu tak nebude, a v takovém případě je na místě jiný způsob stanovení daně, a to při respektování základních zásad správy daní.

Krajský soud sice správně dovedl ze zrušujícího rozsudku, že v daňovém řízení o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 i 2003 bylo nezbytné doplnit dokazování výslechem svědka V. K., nicméně již nesprávně také dovedl závěr, který však zdejší soud ve zrušujících rozsudcích neučinil, resp. se dále dopady neprovedení svědecké výpovědi na samotné stanovení daně nikterak nezabýval. Krajský soud k námitce stěžovatele stran uplatněných výdajů pouze konstatoval:

„*K tomuto žalobnímu tvrzení krajský soud konstatuje, že otázkou hodnocení podkladů pro rozhodnutí se krajský soud i Nejvyšší správní soud zabývaly v obou přezkoumávaných věcech již opakovaně. V této souvislosti je nezbytné poukázat na rozsudek Krajského soudu v Plzni z 31. 3. 2011, sp. zn. 57 Af 10/2011, ve kterém byl krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v dané věci (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117), ve kterém krajský soud ve vztahu k doměření*

daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období 2002 dospěl k závěru, že prokázání či vyvrácení žalobcových tvrzení mohl přispět výslechem svědka V. K., a protože daňové orgány nepodstoupily veškeré dostupné kroky k tomu, aby svědeckou výpověď tohoto svědka zajistily, byl tento postup daňových orgánů vyhodnocen jako vada řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud tak ponechal otevřenou pouze otázku provedení výslechu svědka V. K. a ostatní otázky v rovině skutkové i právní, které byly předmětem tavního přezkumného řízení, uzavřel. Stejně tak soud vycházel při posuzování totožného žalobního bodu uplatněného v žalobě ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2003, kde vzal za základ rozsudek Krajského soudu v Plzni z 30. 3. 2011, sp. zn. 30 Af 10/2011, ve kterém byl krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v dané věci (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101), rovněž vyhodnotil nezajištění účasti svědka V. K. všemi dostupnými prostředky a provedení jeho svědecké výpovědi za vadu v řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Rovněž ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 krajský soud v mezích tavního přezkumného řízení se vymezil ke všem naneseným skutkovým i právním otázkám, které uzavřel s tím, že vytkl žalovanému správnímu orgánu jedinou procesní vadu spočívající v nezajištění svědecké výpovědi svědka V. K. “

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z výše uvedeného odůvodnění nelze seznat, jak se krajský soud s námitkou stěžovatele v kontextu se závazným právním názorem zdejšího soudu vysloveným ve zrušujících rozsudcích vypořádal; rozsudek v této části nelze označit než za nepřezkoumatelný.

V projednávané věci nelze odhlédnout ani od toho, že daňové orgány, ale ani krajský soud, nadto ani Nejvyšší správní soud v předchozích rozsudcích nepochybnily, že některé práce byly skutečně provedeny a že určité výdaje tak byly fakticky uskutečněny. Jak vyplynulo ze spisového materiálu, nejednalo se o fiktivní výdaje, práce provedeny skutečně byly, a to nikoli zaměstnanci stěžovatele, zadavatel prací rovněž nebyl fiktivní osobou, ale existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku. Například za období roku 2003 - viz např. svědecká výpověď J. Z., která stěžovateli vedla účetnictví: „Pracovníci prováděli jednoduché pomocné práce ve stavebnictví, které souvisely s opravami budov, většinou kravínů a s tím související úklidové a přípravné práce – např. vybourání starého betonu, seškrabání původních omítek, vyklízení stáje po požáru; na těchto pracích nepracovali se zaměstnanci stěžovatele, protože museli práci připravit pro stavební skupinu; uvedené práce nebylo možno zajistit vlastními kapacitami, protože v té době se prováděla výstavba nové dojírny a rekonstrukce stáji v Chodově“. Rovněž tak z výpovědi J. P., vedoucího stavebního střediska stěžovatele vyplynulo, že „práce byly zadávány V. K., a byly provedeny, jednalo se o práce na opravě kravína Postřekov, kde se dělaly podlahy a bourací práce, v Chodově na stáji č. 1, 2, odchovně a na farmě Chodov po požáru“. Skutečnosti, které byly obsahem svědeckých výpovědí, byly doloženy předávacími protokoly o provedených pracích a fakturami. Jak již bylo uvedeno výše, provedení prací a jejich zadávání V. K. bylo konstatováno i v odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2012. V tomto směru jsou proto závěry žalovaného, který stěžovateli vyloučil z uplatněných výdajů celou částku, rozporuplné. Neprokázaní výdajů uplatněných stěžovatelem žalovaný založil především na neprokázání skutečného objemu provedených prací; přitom nepopírá, že práce byly ve skutečnosti fakticky provedeny, určitý výdaj byl rovněž vynaložen (bylo vyplaceno stěžovatelem v hotovosti určité existující osobě - p. K., resp. za tohoto byl označen; nebylo přitom zjišťováno – např. popisem, rekonstrukcí podoby - zda osoba, která hotovost přebírala, byla p. K., či nikoli). Otázkou však je, zda tento výdaj lze daňově uznat, popř. v jaké výši.

Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře konstatuje, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Nelze proto akceptovat pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ.

pokračování

Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení - správce daně je v pozici vrchnostenské - zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, www.nssoud.cz). Daňový zákon však rovněž stanoví postup pro případy, kdy daňový subjekt důkazní břemeno stran uplatněných výdajů zcela nebo zčásti neunesl (viz § 31 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 98 zákona č. 280/2009 Sb.). V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, v němž se mimo jiné konstatuje: *„Pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a zároveň není možné stanovit daň dokazováním, je správce daně v souladu s § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň podle pomůcek, přitom musí dostát nárokům, které daňový řád na stanovení daně podle pomůcek klade. Správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně.“*

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud se se závazným právním názorem zdejšího soudu v dalším řízení náležitě v konečném důsledku nevypořádal, resp. tak učinil zcela nepřezkoumatelným způsobem. Rozhodnutí žalovaného nadále trpí vadou, jež je činí nezákonným, přitom již pro tuto vadu spočívající v nesprávném postupu při stanovení daně, měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Vzhledem k tomu, že tak krajský soud neučinil, nadto se jedná o vadu, kterou v dalším řízení nelze odstranit před krajským soudem, ale musí tak učinit žalovaný, zrušil Nejvyšší správní soud rovněž rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 12. 2012, č. j. 9778/12-1200-402547 a č. j. 9779/12-1200-402547 a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 11 000 Kč za soudní poplatky (2x soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5000 Kč).

V řízení o žalobě učinila advokátka ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé a účast při jednání před soudem, tedy úkony ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 10 200 Kč.

V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud advokátce jeden úkon právní služby 3100 Kč (podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč paušální náhradu, celkem 3400 Kč. Zdejší soud nemohl advokátce přiznat odměnu za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, protože převzala věc již v řízení před krajským soudem, a proto musela být s věcí náležitě seznámena.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 11 000 Kč za soudní poplatky a 15 600 Kč (12 200 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení). Protože advokátka doložila, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v částce 15 600 o částku 3276 Kč, odpovídající dani, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; celkem tedy 18 876 Kč.

Celkem tak náklady řízení tvoří částka 29 876 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokátky ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 5. června 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu

O P R A V N Ě U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Lenkou Matyášovou v právní věci žalobce: **Zemědělská společnost Čerchov a.s.**, se sídlem Klenčí pod Čerchovem 55, zast. JUDr. Julii Šindelářovou, advokátkou se sídlem Mikulášská třída 9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem Hálkova 14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. srpna 2014, č. j. 30 Af 15/2013 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. června 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, zní ve výroku III. správně takto:

Žalovaný **je p o v i n e n** uhradit žalobci k rukám advokátky JUDr. Julie Šindelářové na náhradě nákladů řízení celkem 27 456 Kč do 60 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

Ve věci výše uvedené Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem č. j. 5 Afs 162/2014 - 27 výrokem III o povinnosti žalovaného uhradit žalobci na nákladech řízení celkem 29 876 Kč. Tato částka byla stanovena v důsledku početní součtové chyby zjevně v nesprávné výši (původně správně vyčíslená částka nákladů řízení před krajským soudem byla nesprávně přenesena do celkového součtu ve výši 12 200 Kč namísto ve výši 10 200 Kč).

V části odůvodnění se proto nahrazuje text:

„Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 11 000 Kč za soudní poplatky a 15 600 Kč (12 200 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení). Protože advokátka doložila, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v částce 15 600 Kč o částku 3276 Kč, odpovídající dani, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; celkem tedy 18 876 Kč.

Celkem tak náklady řízení tvoří částka 29 876 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokátky ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.“

následovně:

„Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 11 000 Kč za soudní poplatky a 13 600 Kč (10 200 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení). Protože advokátka doložila, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v částce 13 600 Kč o částku 2856 Kč, odpovídající dani, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; celkem tedy 16 456 Kč.

Celkem tak náklady řízení tvoří částka 27 456 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokátky ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.“

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

V Brně dne 13. července 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu