



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **TRYMAT, spol. s r. o.**, se sídlem Kirilovova 812, Paskov, zastoupeného Mgr. Ritou Kubicovou, advokátkou se sídlem Ruská 87/11, Ostrava-Vítkovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2006, čj. 804/120/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2007, čj. 22 Ca 151/2006 - 65,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 3. 2006, čj. 804/120/2006 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydaného Finančním úřadem ve Frýdku-Místku (správce daně), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 331 390 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 13. 12. 2007, čj. 22 Ca 151/2006 - 65, zamítl. Předně konstatoval nedůvodnost námítky, podle které dodatečný platební výměr a rozhodnutí o odvolání vydaly neexistující subjekty. Jako neoprávněnou shledal dále námitku, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazu v rozporu s § 2 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a že provedené důkazy byly účelově vykládány v neprospěch žalobce. Český právní řád nezná institut faktické plné moci, přičemž Ing. J. nebyla jednatelkou obchodních společností PEL - TRADE s. r. o. a CONTACT SERVIS PLUS s. r. o. udělena

žádná plná moc, nebyl jimi ani pověřen ve smyslu § 15 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) a na jeho jednání nelze aplikovat ani § 16 téhož zákona. Veškerá jednání Ing. J. učiněná jménem tvrzených smluvních partnerů se třetími osobami jsou tudíž absolutně neplatná. Ing. J. navíc ve své svědecké výpovědi uvedl, že předmětné faktury jsou fiktivní. Žalobce prokazoval oprávněnost předmětných výdajů sice formálně bezvadnými účetními doklady, které ale nebyly v souladu se skutečným stavem věci a který tak byl zastřen stavem formálně právním. Správce daně prokázal, že jmenované společnosti nevystavily předmětné faktury, čímž dostal své povinnosti dle § 31 odst. 8 daňového řádu a za této situace pak neměl povinnost prokazovat, kdo ve skutečnosti předmětné daňové doklady vystavil. Byl to právě žalobce, komu podle § 31 odst. 9 daňového řádu svědčilo důkazní břemeno, a kdo měl prokázat daňovou uznatelnost jím uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce neprokázal nákup předmětných náterových hmot a barev, jejich množství, druh a cenu a neprokázal, kdo byl jejich skutečným dodavatelem. Obdobné platí o nákladech za provedení reklamy, která sice byla fakticky realizována, avšak faktury na provedení reklamy nebyly vystaveny tvrzenými smluvními partnery. Prokázání těchto výdajů nelze dovozovat z pouhé úhrady předmětných částek na účty obou společností. Krajský soud přisvědčil žalobci, že se není povinen přesvědčovat, zda jedná s osobou oprávněnou jednat za určitou společnost; vystavuje se tím ale značnému riziku vzhledem k důkaznímu břemenu. Napadené rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal s námitkami ohledně nevěrohodného hodnocení důkazů. Jako příklad uvedl, že svědek J. potvrdil, že společnost PEL - TRADE s. r. o. se zabývala mimo jiné vydáváním fiktivních faktur, později však upřesnil, že fiktivní byly pouze dodávky Chemoduru - G, což správce daně i soud zcela pominuli. Ing. J. potvrdil, že dané společnosti vystavily faktury, byť na fiktivní plnění, nikoliv však, jak tvrdí správce daně, že tyto faktury nebyly vystaveny vůbec. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou, že nebyly hodnoceny výpovědi svědků M. a P. Žalovaný toliko uvedl, že tyto svědci nepotvrdili dodávky náterových hmot a realizaci reklam. Stěžovatel je však toho názoru, že tyto svědci realizaci reklam potvrdili. Jediné, co z výpovědí jednatelů společností jako svědků prokazatelně vyplynulo, je fakt, že o celé věci nic nevědí. Krajský soud se nezabýval otázkou, zda vůbec naplňují definici svědka podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z výpovědí obou jednatelů i svědka J. jednoznačně vyplývá, že to byl právě Ing. J., kdo fakticky vedl obě společnosti. Tento stav fakticky naplňuje dikci § 15 obchodního zákoníku. Hodnocení soudu, že v daném případě nelze aplikovat § 16 téhož zákona, je nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, z jakých podkladů soud získal informaci o tom, že nedošlo k jednání právě v provozovně daných společností. Stěžovatel v odvolání navrhl provedení důkazu výpovědí obou jednatelů učiněných na Policii ČR. Z rozhodnutí o odvolání nelze seznat, jak se správce daně s těmito návrhy konkrétně vypořádal, případně proč jejich provedení odmítl. Správci daně obou stupňů nikdy nepostupovali ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, jak mylně uvádí krajský soud, ale vždy odkazovali na neprokázání výdajů dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Tato procesní vada způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Pokud by správce daně na posuzovanou věc skutečně aplikoval § 2 odst. 7 daňového řádu, bylo by jeho povinností uvést a prokázat skutečný obsah právního úkonu. Uzavřel, že správce daně nezpochybnil stěžovatelem předložené důkazy, a ani je nehodnotil, toliko konstatoval, že je nepřijímá. Vyjma výpovědí jednatelů správce daně nepředložil žádný věrohodný důkaz o tom, že plnění nebyla poskytnuta. Stěžovatel přitom poskytl řadu do sebe zapadajících důkazů o tom, že plnění byla jak poskytnuta, tak i realizována.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své stanovisko k žalobě a na napadené rozhodnutí o odvolání, v němž je podrobně popsáno celé daňové řízení.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud z předloženého spisu zjistil, že správce daně prvého stupně zahájil u stěžovatele mimo jiné kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Kontrolou nákladových položek vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bylo zjištěno, že do účetnictví byly zaneseny faktury za nákup barviv, tužidel a ředidel a také za provedení reklamy od společnosti PEL - TRADE s. r. o. Dále bylo zjištěno, že stěžovatel v předmětném období zaúčtoval náklady na provádění reklamy od společnosti CONTACT SERVIS PLUS s. r. o. Správci daně vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti předložených faktur, a proto stěžovatele vyzval, aby v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal oprávněnost zaúčtovaných nákladů za náterové hmoty a provedení reklamy do daňově účinných nákladů. Daňový subjekt sdělil, že veškeré kontakty s oběma tvrzenými smluvními partnery zprostředkoval a za obě společnosti jednal Ing. J. J. Ten však nebyl těmito společnostmi zplnomocněn k zastupování; daňový subjekt si od něj nevyžádal žádné oprávnění, že může za tyto společnosti jednat. Daňová kontrola byla uzavřena s tím, že stěžovatel neprokázal nákup náterových hmot od prvně uvedené společnosti a provedení reklamy od obou společností.

V kasační stížnosti bylo vzneseno velké množství námitek, které v podstatě všechny směřovaly k posouzení toho, zda stěžovatel prokázal, že jím uplatněné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco daňový subjekt mimo jiné prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Správce daně má povinnost dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán pouze návrhy daňového subjektu. Musí zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadami formální logiky. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však s odkazem na § 2 odst. 7 citovaného zákona třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obстоjí jako výdaj daňově uznatelný.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neprokázal nárok na posouzení jím uplatněných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S ohledem na daňovou povinnost stěžovatele je rozhodující to, že sjednával smlouvy o poskytování reklamy a o nákupu barev s osobou, která k tomu nebyla oprávněna. Jednatelé obou společností popřeli pravost svých podpisů na smlouvách o provádění reklamy a taktéž oba shodně uvedli, že předmětné faktury nepodepisovali. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud

v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), „*prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vši pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý.*“

Za právnickou osobu jedná (vstupuje do právních vztahů, vystavuje plné moci) ve smyslu § 13 odst. 1 obchodního zákoníku její statutární orgán a nebo zástupce, přičemž statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je její jednatel. V posuzovaném případě byli jednatele tvrzených smluvních partnerů jedinými statutárními zástupci. Svědek Ing. J. uvedl, že za obě společnosti jednal na základě smluv o obchodním zastoupení. Z výpovědi obou jednatelů však nade vši pochybnost vyplynulo, že tuto a ani jinou osobu nezplnomocnili k jednání jménem společnosti. Ing. J. tak nebyl oprávněn za tyto společnosti jednat.

Daňovou uznatelnost nákladů nelze založit pouze na tom, že dohodnutá cena byla skutečně uhrazena, nýbrž je třeba, aby k tomu přistoupily i další rozhodné skutečnosti, zejména to, že služby a zboží byly smluvními partnery skutečně poskytnuty. Za takovou skutečnost přitom nelze považovat to, že s těmito prostředky mohly nakládat osoby, které k tomu měly plnou moc od jednatelů obou společností.

Z výše řečeného vyplývá, že bylo třeba prokázat, že subjekty uvedené na fakturách skutečně dodaly tvrzené zboží v tvrzeném rozsahu a poskytly sjednané služby. Pokud správce daně zjistil nějakou skutečnost, která zpochybňovala daňový doklad nebo údaje uváděné daňovým subjektem, přešla důkazní povinnost na daňový subjekt, který byl povinen navrhnout či označit jiné důkazy, kterými by pochybnosti správce daně o existenci zdanitelného plnění vyvrátil. Pokud by daňovým subjektem další podané důkazy prokázaly jeho tvrzení, důkazní břemeno by přešlo opět na správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Tak se ovšem v posuzované věci nestalo.

Ke správnosti závěru správce daně a potažmo i krajského soudu přispívá obsah výpovědi svědka Ing. J., který vyloučil, že by vystavoval faktury na reklamu jménem společnosti PEL – TRADE s. r. o. a u společnosti CONTACT SERVIS PLUS s. r. o. si nebyl jistý. Co se týče náterových hmot, s jistotou určil, že faktura na Chemodur - G je fiktivní a ke zbylým fakturám na náterové barvy uvedl, že s „90% pravděpodobností je to celé fikce“. Faktury za náterové hmoty od společnosti PEL - TRADE s. r. o. byly vystaveny na jeho pokyn, ačkoliv k tomu neměl žádné oprávnění. Taktéž uvedl, že ceny na fakturách jsou přemrštěné. Výpověď tohoto svědka nemohla zvrátit závěr správce daně, protože neuvedl nic, čím by prokázal, že fakturované smluvní vztahy byly fakticky realizovány. Není pravdou, že by tento svědek uvedl, že alespoň část plnění nebyla fiktivní. Sice to nevyločil, ale vyjádřil se v tom smyslu, že faktury jsou nejspíše fiktivní. Stěžovatel se nemůže hájit tím, že bylo potvrzeno, že společnosti faktury skutečně vystavily, byť na fiktivní plnění. Jak již bylo uvedeno, k aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je třeba předložit nejenom formálně správné faktury, ale i také prokázat, že k plnění skutečně došlo, a to v subjektu a doklady deklarované hodnotě a dále osobou, která je v dokladu uvedena jako poskytovatel plnění. Ing. J. k oběma společnostem uvedl, že se zabývaly také vystavováním fiktivních faktur, což sice neznamená, že všechny faktury vystavené touto společností jsou fiktivní a plnění neproběhlo, nicméně s ohledem na všechny zjištěné skutečnosti, nutno uvést, že se stěžovateli nepodařilo prokázat realizaci obchodních vztahů a tím oprávněnost postupu v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jako nedůvodné je třeba posoudit námitky vztahující se k otázce faktického jednání svědka J. a povinnosti správce daně na tuto skutečnost aplikovat § 2 odst. 7 daňového řádu. Jak již bylo řečeno, statutární orgány nepověřily tuto osobu jednáním za společnosti a stěžovatel v důkazním řízení nikterak neprokázal, že by Ing. J. byl oprávněn za obě obchodní společnosti jednat. I pokud by se jednatele řídili jeho pokyny, což však z jejich svědeckých výpovědí neplyne, nemůže to mít vliv na skutečnost, že faktury nebyly podepsány osobami, které byly oprávněny za společnost jednat. To, že se na něj jednatele společností mohli obracet s dotazy, není pro věc relevantní.

Je v zájmu podnikatele, aby při hledání obchodních partnerů postupoval s určitou mírou obezřetnosti. K otázce, do jaké míry má zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněna společnost zastupovat, se vyjádřil zdejší soud v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Konstatoval zde, že je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Pokud by nebyla v obchodním rejstříku uvedena, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost. Ve všech posuzovaných případech se nejednalo o zanedbatelné částky, a proto bylo v zájmu stěžovatele, aby prověřil vztah Ing. J. k oběma obchodním společnostem. Stěžovatel rovněž uvedl, že smlouvy o nákupu nátěrových hmot neuzavíral písemně. K tomu lze dodat, že je rizikem daňového subjektu, že se ocitne ve ztížené důkazní situaci, pokud se svými obchodními partnery neuzavírá smlouvy v písemné formě.

Vyslovený závěr správce daně dále podporují skutečnosti, které vyplynuly z výslechů jednatelů obou společností. Svědkyně Eislerová, jediná jednatelka obchodní společnosti PEL - TRADE s. r. o., v rámci provedeného výslechu uvedla, že v rozhodné době společnost nevykonávala žádnou činnost a nebyli jí známi žádní obchodní partneři společnosti. Ing. J. a ani nikoho jiného nepověřila zastupováním společnosti. Předloženou smlouvu o provádění reklamy ze dne 7. 11. 2003 a ani smlouvu o nákupu barev se stěžovatelem neuzavírala, nepodepisovala, jednatele stěžovatele nezná. Svědek Milan Maturkanič, jediný jednatel obchodní společnosti CONTACT SERVIS PLUS s. r. o., jasně uvedl, že ani on nepověřil Ing. J. či jinou osobu k zastupování společnosti. J. měl až v budoucnu vykonávat pozici obchodního zástupce nebo společníka společnosti. Jednatel nevyloučil, že J. mohl vystavovat faktury za reklamu pro stěžovatele, nicméně k tomu neměl žádné oprávnění. Sám jednatel v rozhodném období s žádnými obchodními partnery nejednal. Ke stěžovateli uvedl, že jeho vlastníky nezná, s nikým osobně nejednal, smlouvu o reklamě nepodepsal a ani neuzavřel. Oba jednatele dále shodně uvedli, že jim není nic známo o tom, že by společností nakoupily reklamní a marketingová práva spojená s házenou.

Z výpovědi svědkyně Eislerové sice vyplynuly jisté pochybnosti o její faktické činnosti pro společnost, nicméně jednoznačně vyloučila oprávnění Ing. J. jednat za tuto společnost. Proto není důvod ji odmítat jako svědkyni. V obchodním rejstříku byla zapsána jako jednatelka společnosti, tuto funkci nepopírala, a proto měla všechna práva a povinnosti spojené s výkonem pozice statutárního orgánu, jako je kupříkladu udělení plné moci nebo uzavření smlouvy o obchodním zastoupení; to ale neučinila.

Stěžovatel zpochybnil věrohodnost osob jednatelů, tedy osob, jejichž podpis je na dokladech, na kterých zakládá daňovou uznatelnost svých nákladů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že z pouhé skutečnosti, že jednatele obou společností nevykonávali žádnou činnost, a že se o chod společnosti nezajímali, nelze dovozovat jejich nevěrohodnost. Je třeba vycházet z nesporných faktů: působili jako jediní jednatele svých společností, a nikoho nezplnomocnili k uzavírání smluv jménem společnosti. To,

že tyto osoby sdělily, že společnosti nevykonávaly žádnou obchodní činnost, spíše potvrzuje správnost závěrů správce daně, než jejich nevěrohodnost. Jelikož byly jejich podpisy uvedeny na předmětných fakturách a smlouvách o reklamě, je třeba je považovat za svědky, neboť mohli správci daně poskytnout relevantní informace o smluvních vztazích se stěžovatelem.

Podle stěžovatele není z rozhodnutí o odvolání seznatelné, jak se správce daně vypořádal s výpověďmi obou jednatelů učiněných na Policii ČR, přičemž se k tomuto pochybení nevyjádřil ani krajský soud. Z těchto výpovědí pak mělo být prokázáno, že oba jednatelé vždy jednali podle pokynů Ing. J. a fakticky mu udělili plnou moc. Těmito otázkami se zabýval jednak žalovaný správní orgán a jednak i krajský soud. Krajský soud uvedl, že český právní řád institut faktické plné moci nezná a navíc z výpovědí těchto osob nevyplývalo, že by se vždy řídili jeho pokyny a také to, že by mu udělily plnou moc.

V průběhu daňového řízení byl dále proveden výslech manažera sportovního klubu HCB Karviná, Ing. M. P., který správci daně sdělil, že mezi HCB, spol. s r. o. a společností PEL - TRADE s. r. o. a ani společností CONTACT SERVIS PLUS s. r. o. nebyla nikdy sepsána smlouva o provedení reklam při utkáních mužstva HC Baník Karviná. Reklama stěžovatele byla v prostorách házenkářské haly skutečně umístěna, nebyl však schopen přesně určit, s kým konkrétně jednal. Dále uvedl, že jednal se zprostředkovatelem J. M. ohledně umístění reklam v házenkářské hale v Karviné. Mezi společnostmi, které zastupoval, byl i stěžovatel. Svědek J. M. správci daně naopak sdělil, že stěžovatele nezná. Potvrdil, že jakožto statutární orgán společnosti SPORT TRADE PLUS s. r. o. uzavíral smlouvu se společností PEL - TRADE, za kterou však neoprávněně jednal Ing. J. Na smlouvě o prodeji reklamních ploch je podepsána jednatelka Eislerová, která však pravost svého podpisu popřela.

Co se týče svědeckých výpovědí svědků M. a P., kasační soud uvádí, že jejich hodnocení žalovaným správním orgánem by mohlo být podrobnější, ale je stále dostačující. Z jejich výpovědí nevzešel žádný jednoznačný závěr, na jehož základě by správce daně mohl na uplatňované náklady aplikovat § 24 odst. 1 daňového řádu. K obdobnému závěru dospěl i krajský soud, který v odůvodnění konstatoval, že s ohledem na obsah výpovědí jednotlivých svědků nemá pochyby o správnosti skutkových zjištění učiněných žalovaným.

Z fotodokumentace, která je součástí správního spisu vyplývá, že reklamy byly skutečně realizovány. Nebylo však prokázáno, že byly uskutečněny v souvislosti s předloženými fakturami a smlouvami o reklamě. Sporná otázka v tomto směru nespočívá v tom, zda reklama byla skutečně provedena, ale v tom, zda k jejímu provedení daňový subjekt vynaložil výdaje, které uplatnil na základě daňových dokladů, kterými prokazoval její uskutečnění. Správce daně nemá povinnost zkoumat či rozšiřovat dokazování ohledně toho, zda plnění poskytla některá jiná společnost, neboť i při takovém zjištění by předložené faktury nemohly být podkladem pro uznání výdajů, jelikož byly vystaveny jiným subjektem, než tím, který plnění fakticky poskytl (srov. rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že uvedené společnosti pro něj uskutečnily fakturované poskytnutí reklamy.

Není opodstatněná ani námitka o nepřezkoumatelnosti části odůvodnění ohledně § 16 obchodního zákoníku. To, zda k tvrzenému jednání došlo nebo nedošlo v provozovně obou obchodních společností, nemá s ohledem na zjištěný skutkový stav žádný vliv na právní hodnocení případu. Nebyla ani prokázána důvodnost aplikace § 15 obchodního zákoníku, jelikož, jak bylo již několikrát uvedeno, jednatelé společnosti Ing. J. nepověřili k žádné činnosti.

Další okruh kasačních námitek se vztahoval k tvrzení, že nelze zjistit, na jakém právním základě je rozhodnutí krajského soudu založeno, jelikož uvádí, že správce daně postupoval v souladu s dikcí § 2 odst. 7 daňového řádu. Ten však podle tohoto ustanovení nikdy nepostupoval, vždy odkazoval na neprokázání výdajů dle § 31 odst. 9 téhož předpisu. S tímto tvrzením však nelze souhlasit. Napadené správní rozhodnutí je založeno na aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Tím, že žalovaný po provedeném důkazním řízení konstatoval, že předložené faktury od obou společností jsou fakturami fiktivními, prokazoval právě skutečnost, že tyto faktury byly pouze zastřeným úkonem, jehož účelem bylo snížení základu daně. V daňovém řízení musí správce daně ve smyslu § 2 odst. 2 a odst. 7 a § 31 daňového řádu vždy vyjít ze skutkového stavu a nesmí přihlížet ke stavu formálně právnímu. Žalovaný správní orgán respektoval zásadu derogace účinnosti simulovaných právních úkonů a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že stěžovatel jednal v úmyslu snížit svou daňovou povinnost. Stěžovateli byl poskytnut dostatečný prostor k prokázání, že se sporné obchodní vztahy udály tak, jak je zachyceno na předložených fakturách. Své důkazní břemeno ovšem neunesl. Správce daně přezkoumatelným způsobem vyjádřil své úvahy, které ho k tomuto závěru vedly a vyložil a zhodnotil důkazy, o které své zjištění opřel.

V kasační stížnosti stěžovatel rovněž uvedl, že význačná část důkazních prostředků osvědčujících správnost postupu správce daně mu nebyla předložena k vyjádření. Nespecifikoval však, které konkrétní důkazní prostředky má na mysli. Jen obecně lze proto uvést, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by některé skutečnosti byly daňovému subjektu zatajeny. Naopak, po celou dobu daňového řízení aktivně využíval oprávnění jemu stanovených v ustanovení § 16 odst. 4 daňového řádu.

Kasační soud dále konstatuje, že ob stojí postup správce daně ohledně dokazování a také i postup krajského soudu při jeho hodnocení. Jistě lze souhlasit s tím, že není možné bez dalšího odmítnout důkazy a argumentaci daňového subjektu. Tomu však v daném případě nebylo. Žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích pečlivě zrekapitulovaly zjištěný skutkový stav a obsah svědeckých výpovědí. Rozhodná skutková zjištění pak vyhodnotily nejenom samostatně, ale i ve vzájemných souvislostech. Na tomto základě pak nemohly učinit jiný závěr, než že daňový subjekt neprokázal, že se obchodní případy staly tak, jak je zaznamenáno na fakturách. Nelze mu proto přisvědčit, že vyjma výpovědi jednatelů správce daně nepředložil žádný věrohodný důkaz o tom, že plnění nebyla poskytnuta. Tuto skutečnost měl totiž prokázat stěžovatel, nikoliv správní orgán. Ze správního i soudního rozhodnutí je zřejmé, na základě kterých skutečností správní orgán rozhodoval a jakými úvahami se přitom řídil. Jednoznačně z něj plyne vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné, a právními závěry na straně druhé. Krajský soud se napadenými rozhodnutími řádně zabýval, přičemž se sice konkrétně a jednotlivě nevyjádřil ke každému tvrzenému pochybení, ale způsob, kterým odůvodnil své rozhodnutí, dává jednoznačné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu a s ohledem na shora uvedené shledal napadený rozsudek zákonným a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2009

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu