



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. V.**, zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem Ph.D., advokátem se sídlem Palánek 1a, Vyškov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2008, č. j. 22 Ca 26/2008 – 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 13. 8. 2008, č. j. 22 Ca 26/2008-34 zamítl jako nedůvodné žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterými se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 7. 2007, č. j. 12493/07-1102-804526 a č. j. 12494/07-1102-804526, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Prostějově ze dne 27. 10. 2004, č. j. 126071/04/325911/3905 a č. j. 126064/04/325911/3905, kterými mu za zdaňovací období roku 2000 byla stanovena daň z příjmů fyzických osob ve výši 156 140 Kč a za zdaňovací období roku 2001 stanovena daň z příjmů fyzických osob ve výši 157 332 Kč. Krajský soud posoudil jako neopodstatněnou námitku, že byl nedostatečně a nezákonným způsobem zjištěn skutkový stav, resp. bylo postupováno v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1, 3 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Důkazy předložené stěžovatelem byly podle názoru krajského soudu nedostatečné a jejich věrohodnost byla vyvrácena zejména výpověďmi svědků, kteří měli podle předložených dokladů jednat jménem jednotlivých stěžovatelem deklarovaných dodavatelů. Je tomu tak proto, že tito svědci popřeli, že by uzavřeli se stěžovatelem smlouvy o zhotovení a instalaci reklamy. Věrohodnost stěžovatelem předložených listinných důkazů byla zpochybněna výpovědí zástupce Mendlovy zemědělské univerzity v Brně, z níž vyplývá, že univerzita neuzavřela se společnostmi, které měly stěžovateli v letech 1999 až 2001 poskytovat reklamu, smlouvu o pronájmu reklamní

plochy. Ostatně v tomto období nebylo stěžovatelem uváděným dodavatelům ani vydáno povolení Magistrátem města Olomouc na umístění informačního, reklamního a propagačního zařízení. Uskutečnění předmětných plnění neprokazují ani ostatní důkazy navržené stěžovatelem. Ani to, že firma VEXSTAV, spol. s. r. o. uvedla, že při vylepování reklamy na velkoplošné panely v srpnu 2004 odstraňovala zbytky reklamy stěžovatele neprokazuje, že se jednalo právě o reklamu, která být pro stěžovatele realizována v roce 2000 a 2001 deklarovanými dodavateli. Tuto skutečnost neprokazují ani výpovědi dalších svědků, a to B. K., F. P. a J. N. . Výpověď svědkyně V., manželky stěžovatele, je nevěrohodná. Finanční ředitelství proto při hodnocení provedených důkazů postupovalo v souladu se zásadami uvedenými v § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, a to zcela příléhavým a přezkoumatelným způsobem. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se řídilo při hodnocení provedených důkazů a při právním posouzení věci, proč nepovažovalo odvolání za důvodná, resp. z jakých důvodů byly předmětné výdaje vyloučeny z daňově uznatelných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Argumentace finančního ředitelství byla i dostatečně podrobná, logická a vnitřně nerozporná. Opodstatněnou neshledal krajský soud ani námitku, že napadená správní rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. Finanční ředitelství se totiž ve svých rozhodnutích zabývalo tím, že stěžovatel v průběhu kontroly uvedl, že se jednalo o tutéž reklamu, kterou mu v roce 1999 poskytla firma DtPlast, s.r.o., a pro rok 2000, že uzavřel smlouvu na totožné plnění s firmami CLAIM CONSULT, s.r.o. a C-TEN, spol. s.r.o. a v roce 2001 s firmou PROMÉTEA MARKETING, s.r.o. Tato okolnost však nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Krajský soud přihlédl i k tomu, že stěžovateli byla dodatečně vyměřena nejen daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 a 2001, ale také daň z přidané hodnoty za červen, srpen a prosinec 2000 a březen, červen a září 2001. Obdobně u těchto daňových povinností, kdy byly předmětem posuzování totožné obchodní případy, nebyl stěžovateli uznán ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) nárok na odpočet této daně. Bylo tomu proto, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. K tomuto závěru dospěl nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 65/2007-74.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud pochybil při hodnocení důkazů provedených ve správním řízení, když jim přikládal nesprávný význam, resp. je nesprávně vyhodnotil, což se projevilo v závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, tzn. neprokázal, že by mu byla poskytnuta reklamní plnění, jak deklaroval v daňovém přiznání. O splnění důkazní povinnosti svědčí zejména jím předložené důkazní prostředky (fotodokumentace), provedené svědecké výpovědi, zejména výpověď svědka S., a potvrzení o odstranění reklamy firmou VEXSTAV, spol. s. r. o. Krajský soud se rovněž zásadně mylí, pokud jde o hodnocení provedených výpovědí svědků J. Č. , R. Ch. a L. Z. . Tito svědci totiž ve skutečnosti nepopřeli uskutečnění jakéhokoliv plnění, nýbrž uvedli, že „neví zda společnost PROMÉTEA MARKETING faktury vystavila a že razítko by mohlo být autentické“ (R. Ch.); že „podpis není jeho, ale razítko a ostatní skutečnosti jsou v pořádku“ (J. Č.). Výpověď svědka A. A , zástupce firmy VEXSTAV, spol. s r. o. pak dokládá existenci předmětné reklamy v Brně v ulici Drobného nad Boby centrem. Zcela nesprávně a v rozporu s jejím obsahem krajský soud hodnotil výpověď svědka S.. Tento svědek vůbec nezpochybnil uzavření smlouvy. Okolnost, že si na ostatní nevzpomíná, pak není rozhodná. Za situace, kdy uzavření smlouvy nevyvrací, je třeba mít za to, že se jedná o výpověď „částečně“ potvrzující jeho tvrzení. Nemůže být k tíži stěžovatele ani to, že jiné firmy byly nekontaktní. Nekontaktnost znamená, že na jedné straně uvedené firmy nemohou potvrdit tvrzené skutečnosti, ale ani je nemohou vyvrátit. Důkazní břemeno proto bylo přesunuto předložením důkazů stěžovatelem na správce daně. Stěžovatel jako daňový subjekt unesl důkazní břemeno. Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal ani s námitkou, že byly nedostatečně provedeny výslechy svědků a důkaz - prokázat uskutečnění plnění v účetnictví dodavatelských subjektů. Tvrzení svědků je jedna věc,

avšak účtování o jednotlivých případech je věc jiná. V účetnictví se totiž mohly projevit úhrady za provedené práce, o kterých svědci nemuseli vědět nebo nechtěli nic sdělit. Stěžovatel nemá jinou možnost než požadovat, aby jinými důkazy, které sám nemůže provést, byla jeho tvrzení buď potvrzena nebo vyvrácena. Za uvedených důvodů proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo, pokud jde o důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., na napadená správní rozhodnutí a podaná vyjádření k žalobám. Pokud jde o stížní námitku, že nekontaktnost stěžovatelem uváděných dodavatelů nemůže být k jeho tíži, má za to, že není opodstatněná. Nekomaktnost těchto dodavatelů nelze přičítat ani správci daně. Ten se naopak sám, i bez návrhu stěžovatele, pokusil o zjištění skutečného stavu věci a předvolal jako svědky právě osoby, které byly v rozhodném období oprávněny jednat za subjekty, od nichž měl stěžovatel přijmout deklarované služby (reklamu). Na základě těchto provedených výpovědí však správce daně dospěl k závěru, že se stěžovatelem uváděná plnění neuskutečnila. Navíc stěžovatel do protokolu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 118130/03/325932/1646 výslovně uvedl, že se jednalo o „stejně reklamní panely“ umístěné na stále „stejném místě“ a že tuto reklamu měly „postupně zajišťovat různé společnosti“. Podle následujícího sdělení stěžovatele správci daně se tyto další zhotovitelé prezentovali jako nástupci předchozího zhotovitele. Důkazy, z nichž pak správní orgány vyšly, byly právě svědecké výpovědi osob, které byly oprávněny jednat za deklarované dodavatele v rozhodném období. Neobstojí ani poukaz stěžovatele na rozsudky správních soudů (Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001-79 a Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp.zn. 5 Afs 131/2004). Správní orgány provedly řadu důkazů, které vedly k dostatečně zjištěnému skutkovému stavu věci. Pokud jde o skutečnost, že předmětné plnění nebylo ověřeno v účetnictví deklarovaných dodavatelů, jde o objektivní skutečnost v důsledku nekontaktnosti těchto dodavatelů. Z uvedených důvodů finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

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

Stěžovatel podal kasační stížnost z mimo jiné z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jelikož nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí, která může mít vliv na skutkové a právní závěry ve věci samé, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti. Pokud by totiž tuto námitku shledal důvodnou, mohlo by být přinejmenším v některých případech nadbytečným, aby se následně zabýval i právním posouzením věci samé.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, (uverejněný pod č. 134/2004 Sbírkou rozhodnutí NSS), v němž vyjádřil, že „I. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. II. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích 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“. Obdobně v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73 (uverejňený pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí NSS) vyslovil právní názor, že „Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44 (publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 689/2005) Nejvyšší správní soud judikoval, že „Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby“.

Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovozoval z toho, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s námitkou neúplného provedení výslechu svědků a s nedostatečným provedení důkazu účetnictvím dodavatelských subjektů.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 6, 7) je dostatečně zřejmé, že se krajský soud zabýval ve správním řízení navrženými důkazními prostředky a jejich provedením finančním ředitelstvím, resp. správcem daně. Krajský soud tyto důkazy vyhodnotil a dospěl k závěru, že provedené výslechy bývalých jednatelů firem, které měly pro stěžovatele zhotovit a instalovat reklamu, neprokázaly, že vyla provedena právě těmito firmami. Tito svědci, s výjimkou P. S., jednoznačně popřeli, že by uzavřeli předmětné smlouvy o zhotovení a instalaci reklamy. Svědek P. S. sice uzavření předmětné smlouvy nezpochybnil, ale ani výslovně nepotvrdil a na ostatní otázky správce daně odpovídal, že si nevzpomíná. Za této situace pak hodnocení výpovědi tohoto svědka krajským soudem jako velmi obecné a nepřesvědčivé, který si nepamatoval ani na základní okolnosti daného obchodního případu, odpovídá zásadám hodnocení důkazů. Obdobně tomu je i s neprovedením důkazu účetnictvím dodavatelských společností, jež měl prokazovat uskutečnění plnění. Správce daně měl sice snahu ověřit v účetnictví dodavatelských firem zaúčtování obchodních případů a odvedení daně z přidané hodnoty, ale provedení tohoto důkazu nebylo objektivně možné pro nekontaktnost dodavatelských firem. To, že stěžovatelem vytýkaná vada řízení před správními orgány (neprovedení navrhovaných důkazů účetnictvím dodavatelů) nebyla důvodná je navíc zcela zřejmá i z rozhodnutí finančního ředitelství. V těchto rozhodnutích je i přílehlavě poukázáno na skutečnost, že pokud se stěžovatel zúčastnil provedení důkazu výpovědi svědka, nevyužil svého práva klást otázky tak, aby na jedné straně dostatečně svědčily jeho skutkovým tvrzením nebo současně na straně druhé tomu, že svědci uvedené rozhodné daňové doklady řádně zahrnuli do svého účetnictví (např. u svědka P. S.).

Nejvyšší správní soud současně považuje za nutné poukázat i na to, že si stěžovatel odporuje, pokud na jedné straně dovozuje, že jak správce daně (finanční ředitelství), tak i krajský soud vycházely ze správně zjištěného skutkového stavu věci (učinily pouze nesprávný právní závěr) a na straně druhé namítal, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházely, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a proto měla být napadená rozhodnutí zrušena. Opírá se tedy o jednu a tutéž argumentaci ke zcela rozdílným stížným důvodům.

Nejvyšší správní soud proto s ohledem na obsah stížní argumentace dovedl, že stěžovatel ve skutečnosti namítal pochybení krajského soudu spočívající v tom, že nezrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení při zjišťování skutkového stavu (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), resp. pro porušení ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (nehodnotil důkazy podle jejich skutečného obsahu) a pro porušení ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona (nesprávně a k tíži stěžovatele posoudil nekontaktnost dodavatelských firem). Zásadně tedy namítal nesprávné hodnocení důkazů v daňovém řízení, konkrétně výpovědi svědka P. S., potvrzení o odstranění reklamy firmou VEXSTAV, spol. s. r. o., fotodokumentace, a v důsledku tohoto pochybení pak dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno,

resp. že nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků s dopadem na oprávněnost jím uplatněných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud dospěl shodně s finančním ředitelstvím k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení nepředložil dostatek důkazů, kterými by prokázal oprávněnost jím uplatněných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Naopak konstatoval, že správní orgány dostatečným a zákonným způsobem zjistily skutkový stav věci, tj. v souladu s ustanoveními § 2 odst. 1, 3, § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel se zásadně mylí, jestliže se domnívá, že pokud provedený důkaz výslovně nevyklučuje jeho tvrzení (rozhodnou okolnost), má tato skutečnost za následek prokázání jeho tvrzení, resp. že unesl důkazní břemeno, a byl to naopak správce daně, který své důkazní břemeno neunesl.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jednají při správě daně správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Podle odst. 3 citovaného ustanovení hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Pro posouzení námitky o nesprávném hodnocení důkazů, jako vady řízení před správními orgány, pro kterou měl krajský soud napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušit, je rozhodné, že stěžovatel nenavrhol doplnění zjištění skutkového stavu věci soudem, ani se nedomáhal zopakování některých, ve správním řízení již provedených, důkazních prostředků. Krajský soud proto postupoval v souladu se zákonem, pokud o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání (srov. § 77 s. ř. s.). V řízení před krajským soudem tedy nebylo prováděno dokazování ani jeho doplnění. Otázka prokazování daňové uznatelnosti uplatněných výdajů stěžovatele, resp. hodnocení v daňovém řízení shromážděných důkazních prostředků proto pro soudní řízení zůstala pouze v rovině přezkoumání zákonnosti hodnocení důkazů provedených finančním ředitelstvím. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, (publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 618/2005, v němž byl vysloven právní názor, že „Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.“ Pokud tedy nebylo provedeno soudem dokazování, které lze provést pouze při jednání, může soud při zjišťování a posuzování skutkového stavu vycházet pouze z důkazů provedených správními orgány v daňovém řízení. Přitom musí posuzovat, zda tento stav byl zjištěn dostatečně a zákonným způsobem (§ 2 odst. 1 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), a zda při hodnocení provedených důkazů postupovaly správní orgány v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 citovaného zákona. Jen na základě těchto ve správním řízení provedených důkazů pak krajský soud mohl posuzovat otázku, zda ob stojí právní závěr správních orgánů, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když neprokával oprávněnost jím uplatněných výdajů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za zhotovení a instalaci reklamy, aniž prokával skutečné provedení, resp. faktické uskutečnění, deklarované reklamní služby uvedenými dodavateli a za deklarovanou cenu.

Krajský soud při svém rozhodování, shodně s finančním ředitelstvím dovodil, že předložené listinné důkazy včetně fotodokumentace jsou bez dalšího nedostatečné pro přijetí závěru o prokázání souladu stěžovatelem uplatněných výdajů s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Oprávněnost zahrnutí předmětných výdajů za reklamu tedy nebyla prokázána žádnými relevantními důkazy. S takovým závěrem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Poukazuje při tom i na právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, (uveřejněný pod č. 618/2005 Sbírky rozhodnutí NSS), v němž vyslovil, že „I. Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vše 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. II. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. III. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.

Jako neopodstatněnou posoudil Nejvyšší správní soud i stížní námitku, že krajský soud pochybil při hodnocení provedených svědeckých výpovědí. Pokud jde o výpověď svědka P. S., je závěr krajského soudu zcela opodstatněný. V žádném případě nelze vyvozovat, že by tento svědek potvrdil tvrzení stěžovatele o uskutečnění předmětných obchodních případů. Jestliže tento svědek ve své výpovědi uvedl, že si nevzpomíná, že by předmětné faktury (které měly být uhrazeny v hotovosti) č. 78007/00 ze dne 31. 8. 2000 (za zhotovení reklamy za období 7-9/2000) a č. Z001/00 ze dne 15. 11. 2000 byly firmou C-TEN, spol. s r. o. vystaveny a současně uvedl, že je nezpochybňuje, potom je taková výpověď neurčitá, neprůkazná a v kontextu s ostatními svědeckými výpověďmi navíc osamělá a nevěrohodná. Je tomu tak i proto, že k dalším otázkám správce daně svědek uváděl, že si na nic dalšího nevzpomíná. Totéž platí i pokud jde o proklamaci svědka ohledně vypracované zprávy o instalaci reklamy v roce 2000 a o provedené úhradě. Krajský soud nepochybil ani pokud jde o hodnocení dalších stěžovatelem navržených důkazů – výpovědí svědků J. Č., R. Ch. a L. Z. Svědek R. Ch. vypověděl, že předložené faktury, smlouvy a dodatky vidí poprvé a nevystavil je, podpisy nejsou jeho a razítko by mohlo být firmy PROMETEA MARKETING, s.r.o., ale to si již přesně nevybavuje a stěžovatele nezná. Takto formulovaná výpověď není v žádném případě způsobilá prokázat, že stěžovatel deklarovanou reklamní službu fakticky přijal od deklarovaného dodavatele a v uvedeném rozsahu. Obdobně to platí i pro výpověď J. Č., který sice uvedl, že podpis na smlouvách není jeho, razítko souhlasí, ale současně uvedl, že stěžovatele nezná a firma se nikdy nezabývala zhotovováním reklamních panelů. Obě tyto výpovědi byly proto jak správními orgány, tak i krajským soudem zcela opodstatněně posouzeny jako neprůkazné, resp. nasvědčující naopak tomu, že k uváděným obchodním případům ve skutečnosti vůbec nedošlo. Proto nemohly být relevantním důkazem o oprávněnosti stěžovatelem uplatněných výdajů. Tvrzení stěžovatele, že přijal předmětné reklamní služby od deklarovaného dodavatele a vynaloženou částku na ni použil k dosažení zajištění a udržení příjmů, neprokazuje ani prohlášení zástupce firmy společnosti VEXSTAV, spol. s r.o. A. A. Jeho prohlášení totiž neprokazuje, že předmětnou reklamu na ulici Drobného v Brně pro stěžovatele provedli právě v daňových dokladech uvedení dodavatelé, že byla provedena v rozhodném zdaňovacím období a ani to, že stěžovatel za její provedení vynaložil

uvedenou částku, o kterou si v daňovém přiznání za rok 2000 a 2001 snížil základ daně a daň z příjmů. Okolnost, kterou stěžovatel jinak považuje za zcela nevýznamnou tj. kdo fakticky reklamu provedl a kdy, je naopak spolu se zjištěním jejího skutečného rozsahu, výše její ceny a její uhrazení zcela zásadní pro posouzení otázky, zda stěžovatel prokázal faktické uskutečnění služby. Tyto rozhodné okolnosti však v daňovém řízení nebyly stěžovatelem prokázány.

Ani argumentace stěžovatele poukazem na předložené listinné důkazy nemůže vést k závěru o prokázání faktického uskutečnění deklarovaných výdajů za reklamu. Pokud totiž není uskutečnění plnění prokázáno po stránce faktické, tzn.. není-li prokázáno, že se obchodní případy skutečně staly a deklarované částky na reklamu stěžovatel skutečně vynaložil, nemůže být příslušný výdaj posouzen jako daňově uznatelný jen na základě pouhého předložení formálních listinných důkazů. Zvláště pak za situace, jak přílehavě uvedl i krajský soud, byla-li jejich věrohodnost de facto zpochybněna výpovědí zástupce Mendlovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně, ze které vyplývá, že univerzita neuzavřela s firmami, které měly stěžovateli reklamu v letech 1999 až 2001 poskytnout, žádnou smlouvu o pronájmu potřebné plochy. Obdobně to platí i pro město Olomouc, pokud jde o vydání povolení na umístění informačního reklamního a propagačního zařízení.

Jestliže při hodnocení shromážděných důkazních prostředků v daňovém řízení je správní orgány vyhodnotily jako neurčité, neprůkazné, případně nevěrohodné, a ve svém důsledku jako nedostatečné, které nestačí k prokázání oprávněnosti stěžovatelem uplatněných výdajů, ale naopak svědčí opaku, pak nelze těmto závěrům nic vytknout. Otázka hodnocení důkazů, tj. proces, kdy je jednotlivým důkazům samostatně, a po té v souvislosti s jinými, přiznávána míra věrohodnosti, přesvědčivosti a pravdivosti, je výlučnou kompetencí správního orgánu. Nejvyšší správní soud neshledal, obdobně jako krajský soud, že by finanční ředitelství při svém hodnocení vybočil z mezí daných ustanovením § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků. Naopak, jeho argumentace byla v tomto směru zcela přílehavá, dostatečně podrobná, logická a vnitřně nerozporná.

Jako nedůvodnou posoudil Nejvyšší správní soud i argumentaci stěžovatele, že krajský soud a správní orgány mu přičítaly k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů, a proto i nesprávně vyložily ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu i z napadených rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že by stěžovatelem uplatněné sporné výdaje za reklamu nebyly uznány proto, že by jím deklarovaní dodavatelé nebyli kontaktní, ale proto, že v daňovém řízení stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť v daňovém řízení takové důkazy, kterými by prokázal, že byly zahrnuty do daňově uznatelných výdajů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebylo mu tedy kladeno k tíži, že by jeho dodavatelé byli nekontaktní. Nepodložená je i domněnka stěžovatele, že to byl naopak správce daně, který neunesl důkazní břemeno. Daňové řízení, jako jedno z forem veřejnoprávního řízení, není založeno na principu rovnosti účastníků. Důkazní povinnost je rozložena nerovnoměrně. Pro stěžovatele (jako daňový subjekt) platí, že je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Oproti tomu je důkazní povinnost správce daně taxativně vymezena v ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje pouze: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Bylo proto zcela v dispozici stěžovatele, aby navrhl provedení relevantních důkazů, které by svědčily jeho tvrzení. Stěžovatel se proto nesprávně dovozuje, že splnil svou důkazní povinnost návrhem na provedení důkazu účetnictvím deklarovaných dodavatelů. Tyto důkazy

nebylo možné provést, neboť osoby, které byly v průběhu řízení před správními orgány oprávněny jednat za deklarované dodavatele byly nekontaktní a správní orgány nemohly jinak sto zajistit příslušné účetnictví dodavatelů. S touto situací byl ostatně stěžovatel seznámen a bylo tedy na něm, aby k prokázání svých tvrzení (správnosti údajů uvedených v jeho daňových přiznáních) předložil jiné důkazy. Nejvyšší správní soud navíc poznamenává, a vyplývá to i z rozsudku krajského soudu, že skutkový stav byl zcela dostatečně a spolehlivě zjištěn i bez provedení důkazů účetnictvím jiných subjektů. Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti poukazuje na své dřívější rozhodnutí, ve kterém se podrobně zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňové subjekty. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil právní názor, že „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.

Za uvedeného skutkového stavu pak byl pouhým logickým vyústěním závěr správních orgánů ohledně hodnocení shromážděných důkazů, který shledal správným i krajský soud, že stěžovatel neunesl ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno, které na něm v daňovém řízení vázlo. Důsledkem neunesení důkazního břemene pak bylo i neprokázání oprávněnosti sporných výdajů za reklamu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel ostatně v průběhu daňového řízení nepředložil nebo nenavrhl provedení takových důkazů, které by bylo možno reálně provést, a jež by prokazovaly, že faktické uskutečnění deklarovaných plnění (reklamní služby) a že se tak stalo od dodavatelů uvedených v daňových dokladech. Takové důkazy stěžovatel nenavrhl ani, v daňovém ani v soudním řízení. Neobstojí proto nejen stížní námitka, že krajský soud pochybil ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ale ani námitka, že nesprávně posoudil otázku důkazního břemene stěžovatele a opodstatněnost závěru finančního ředitelství, že stěžovatelem uplatněné výdaje za předmětné reklamní služby byly použity v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 11. prosince 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu