



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořák a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: J.D., IČ ..., se sídlem Na Výsluní 1094, 560 02 Česká Třebová**, zastoupeného JUDr. Martinem Svobodou, Ph.D., advokátem, se sídlem Koliště 7, 602 00 Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 421/31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.5.2014, č.j. 11544/14/5000-14102-701130,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Ústí nad Orlicí, ze dne 26.6.2013, č.j. 943988/13/2809-24801-608418, jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „*zákon o daních z příjmu*“) a podle ust. § 147 a

143 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), doměřena žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2011 ve výši 70.275 Kč. Žalobce uvedl v žalobě následující žalobní body:

1. Žalovaný „*nesprávně vyložil*“ § 93 odst. 4 daňového řádu. Toto ustanovení nelze vykládat tak, že „*lze do nekonečna po daňovém subjektu požadovat další a další důkazy, které daňový účastník nemůže dodatečně získat. Daňový subjekt v dobré víře si objednal reklamu, zaplatil za ni a náklady uplatnil ve svém účetnictví. Daňový subjekt nemohl v době objednání a realizace reklamy předvídat, že správce daně po něm v budoucnu bude vyžadovat další a další důkazy, které navíc správce daně nijak nevymezil*“. Dále žalobce v tomto žalobním bodu uvedl, že „*pokud měl správce daně pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost předložit důkazy o jejich nevěrohodnosti*“. V této souvislosti odkázal žalobce na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud měl správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost sám vyvrátit jejich věrohodnost, nikoliv nezákonně požadovat předložení dalších a dalších důkazů po daňovém subjektu. V dané věci např. žalobce navrhoval provedení znaleckého posudku, který by vyhodnotil pravost fotografií.

2. Správní orgány dospěly ke skutkovým zjištěním, které nemají jakoukoliv oporu ve spise a jsou v rozporu s důkazy předloženými daňovým subjektem v rámci daňové kontroly. Žalobce trvá na to, že z jím předložených důkazů vyplývá, že reklamní kampaň v podobě umístění billboardů skutečně proběhla a závěry žalovaného považuje žalobce za „*zcela skandální*“. Např. pokud žalovaný uvádí na str. 7 žalovaného rozhodnutí, že s ohledem na olistěné stromy a rozkvetlé květiny na fotografiích nejde o fotografie z listopadu a prosince 2011, tak žalobce poukazuje na to, že většina fotografií jasně znázorňuje typickou podzimní krajinu.

3. Žalobce prokázal, že reklamní kampaň proběhla, byla uhrazena, a že výdaje na ni sloužily ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, že šlo o výdaje, které byly v daném zdaňovacím období prokazatelně vyloženy v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalobce v této souvislosti „*odkazuje*“ na obsah a důkazy uvedené v odvolání. Žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

4. Správce daně nadměrně zatěžoval daňový subjekt výzvami k předložení dalších důkazů, žalovaný takový postup nezákonně potvrdil. To je v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

5. Žalovaný bezpředmětně „*rozebírá*“, zda by žalobce měl své podnikatelské aktivity realizovat jako fyzická osoba či prostřednictvím společnosti, které je společníkem (společnost JDR.CZ s.r.o.), žalované rozhodnutí je založeno na spekulacích.

6. Správní orgány postupovaly nesprávně, když k tíži žalobce přičítaly nesrovnalosti v administrativě a evidenci dodavatele reklamy společnosti EVROservis.cz s.r.o. Žalobce navrhl provedení důkazů, a to vyjádřením žalobce ze dne 29.6.2011, žalovaným rozhodnutím, odvoláním proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a dalšími listinami, které jsou součástí spisové dokumentace (faktura č. 712011, grafický návrh reklamy atd.), dále navrhl výslech svědka pana J.J., jednatele společnosti EVROservis.cz s.r.o. a vyjádřením společnosti Invest Real Service, s.r.o. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na podrobné vyličení skutkového právního stavu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na spisovou dokumentaci, přičemž konstatoval k jednotlivým žalobním bodům skutečnosti a závěry, které byly součástí i rozhodnutí správního orgánu I. stupně a žalovaného. V případě problematiky důkazního břemene v daňovém řízení odkázal žalovaný i na konstantní soudní judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125). Konstatoval, že ze spisového materiálu je zřejmé, že v průběhu dokazování správce daně žalobci poskytl opakovaně možnost prokázat jeho tvrzení, a to jakýmkoliv důkazními prostředky. Samotné tvrzení žalobce o tom, že k uskutečnění předmětu fakturace skutečně došlo, samo o sobě nevede uznatelnosti jím uplatněných výdajů, přičemž správce daně žalobce žádným způsobem neomezoval v tom, jak může svá tvrzení prokázat, pouze trval na tom, aby své důkazní břemeno unesl a prokázal, že údaje tvrzené v daňovém přiznání za r. 2011 jsou v souladu se skutečností. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, uplatnil právo na náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč, jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, a to za úkon písemného podání vyjádření k žalobě.

V replice k vyjádření žalovaného setrval žalobce na svých žalobních námitkách, když dle jeho názoru reklamní kampaň skutečně proběhla, což vyplývá z jím předložených důkazů, zejména z výpovědi svědka J., jednatele společnosti EVROservis.cz,s.r.o., přičemž žalobce opětovně navrhl jeho výslech.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí **v mezích žalobních bodů**. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí **dispoziční zásada**. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněné, jaké zákonné podmínky nebyly splněny pro prodloužení zajištění a jaké konkrétní skutečnosti svědčí o neoprávněném zásahu do žalobcova práva na osobní svobodu. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78, v němž

je mimo jiné uvedeno: „Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.....míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací – srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu

procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku:**

Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „*povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“*

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. **Ústavní soud** v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i **Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává** (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem **přepjatého formalismu**, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS **v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:**

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se **správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek**. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z **hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů**.“*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. **Právo na spravedlivý proces** nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomů do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Stěžejní otázkou v projednávané věci je posouzení zákonnosti postupu správce daně, který neuznal výdaje za reklamní kampaň v celkové výši 375.410 Kč zahrnuté žalobcem v daňové evidenci za zdaňovací období r. 2011. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky jsou nesporné následující **rozhodné skutečnosti**:

V r. 2012 byla u žalobce (podnikající tehdy pod obchodním jménem „Jindřich Dvořák – RYDO“) zahájena daňová kontrola za zdaňovací období r. 2011. V rámci této daňové kontroly se správce daně zaměřil na žalobcem evidované a uplatněné výdaje, a to konkrétně částky 44.918 Kč (pokladní výdajový doklady P110182) a ve výši 330.492 Kč (bankovní výpis B2011032/28), když podkladem pro uplatnění těchto výdajů žalobcem byla faktura – daňový doklad č. 712011, žalobcem evidovaný pod č. 20110297 od dodavatele – společnosti EVROservis.cz s.r.o. se sídlem v České Třebové (dále jen „EVROservis“). Předmětem fakturace byla reklamní kampaň – „billboard PAK“. K tomu předložil žalobce správci daně smlouvu o reklamě ze dne 5.11.2011, uzavřenou mezi žalobcem (Jindřich Dvořák – RYDO), jako objednatel a EVROservis, jako zhotovitel, a dále cenovou kalkulaci ze dne 3.11.2011. Předmětem plnění dle této smlouvy byla výroba (dle zadání žalobce, jako objednatele) grafického návrhu propagujícího firmu žalobce a zajištění reklamního prostoru na reklamních plochách (billboardech) na minimální dobu 21 dnů v oblasti Prahy, přičemž uvedený zhotovitel předložil žalobci cenový návrh, kde byla uvedena cena a počet míst umístění reklamy. Ve smlouvě bylo dále uvedeno, že zakázka bude započata od předání podkladu objednatele zhotoviteli k vytvoření grafického návrhu, poté bude odsouhlasena grafická podoba banneru objednatel a následně proběhne jeho výroba a vylepení v určité oblasti. Žalobce dále v rámci ústních jednání (31.10.2012 a 14.11.2012) jednak potvrdil, že tyto uplatněné výdaje za reklamu sloužily na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a k prokázání realizace uvedené reklamy dle zmíněné smlouvy předložil správci daně e-mailovou textovou zprávu ze dne 13.11.2012 od J.J., jako jednatele uvedeného dodavatele, společnosti EVROservis. Dále předložil správci daně černobílé fotokopie fotografií billboardu s reklamou žalobce.

Uvedené skutečnosti žalobce v žalobě nezpochybnil, naopak spornou učinil otázku týkající se dalšího postupu správce daně. Ten totiž provedl u dodavatele reklamních služeb – EVROservis **místní šetření**, při kterém zjistil, že pro společnost EVROservis za účelem realizace zmíněné reklamy měla provádět zajištění a pronájem reklamních ploch souvisejících s reklamou pro žalobce **další firma, a to společnost News Outdoor Czech Republik s.r.o.**, Nagano Office Centre IV, K Červenému dvoru 3269/25a, 130 00 Praha 3 – Strašnice, DIČ:

CZ26193302 (dále jen „*News Outdoor Czech Republik*“), když správci daně byly předloženy na tuto činnosti dvě faktury (ze dne 7.11.2011 na částku 170.640 Kč a ze dne 18.11.2012 na částku 129.870 Kč, bez DPH – jednalo se o č. VF2011/2883 ze dne 7.11.2011 a č. VF2011/2921 ze dne 18.11.2012). Správce daně u této další společnosti poté ověřoval skutečné provedení prací dle těchto faktur, tj. zajištění a pronájem reklamních ploch souvisejících s reklamou pro žalobce. V rámci tohoto dalšího postupu Ing. G.K., jednatel nástupnické společnosti Czech Outdoor, uvedl, že zmíněná společnost News Outdoor Czech Republik neposkytla společnosti EVROservis ani daňovému subjektu v r. 2011 a 2012 žádné služby a nevystavila pro ně žádné daňové doklady, tj. zmíněné faktury. Dále provedl správce daně **místní šetření u této společnosti**, přičemž zjistil (místní šetření ze dne 22.1.2013, odpověď na dožádání ze dne 25.1.2013), že společnost News Outdoor Czech Republik uvedené faktury či jiný daňový doklad na zmíněné práce nevystavila. Dále daňový subjekt **provedl výslech svědka J.J.**, jako jednatele společnosti EVROservis (dne 18.2.2013), ten potvrdil uzavření smlouvy s žalobcem o reklamě ze dne 5.11.2011 a vystavení faktury na částku v celkové výši 450.492 Kč za reklamní kampaň, jak bylo již výše uvedeno, přičemž výlep reklamy a zabezpečení fotografa včetně fotodokumentace měla provádět společnost zajišťující pronájem reklamních ploch, tj. News Outdoor Czech Republik, tento svědek však zároveň vypověděl, že tato společnost se společností EVROservis neměla uzavřenou žádnou smlouvu o pronájmu reklamních ploch, zároveň však přesně neuvedl konkrétní místa a časové období umístění billboardů, jen tvrdil, že reklamu umístěnou na billboardu viděl ve Velkém Oseku osobně. Poté zaslal správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností, tj. předložení důkazních prostředků prokazujících faktickou realizaci reklamy a oprávněnosti uplatněných daňových výdajů za reklamní kampaň. Žalobce na tuto výzvu reagoval předložením vyjádření společnosti Invest Real Service, s.r.o. a úplným výpisem z obchodního rejstříku společnosti Czech Outdoor. A právě v žalobě (srov. žalobní bod ad 1.) **žalobce vytýkal správci daně jeho výše popsany postup, když zejména tvrdil, že „pokud měl správce daně pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost předložit důkazy o jejich nevěrohodnosti“.** Na postupu správce daně soud neshledává nic nezákonného:

Uvedený žalobní bod se týká problematiky **dokazování**, přičemž žalobce nesprávně odkázal na ust. § 93 odst. 4 daňového řádu, zároveň správně citoval ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Zároveň žalobce argumentoval právní úpravou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a tvrdil, že v dané věci správce daně nezákonně požadoval předložení dalších důkazů po žalobci, jako daňovém subjektu. S touto námitkou se krajský soud neztotožňuje.

Předně je nutné uvést, že v daňovém řízení **důkazní břemeno tíží žalobce ve vztahu k jeho tvrzení** (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125), když daňový subjekt je **odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení** (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.4.2003, č.j. 31Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. rozhodnutí NSS). Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení **neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dospět k závěru, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných**

skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31.5.2007, č.j. 9Afs 32/2007). Zároveň platí, že **daňový doklad – faktura či smlouva na provedení určitých prací ještě nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění, když důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.** Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. **k důkazu existence zdanitelného plnění (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).** V projednávané věci proto **nebyl povinen správce daně se spokojit s pouhým předložením faktury** vystavené společností EVROservis žalobci a smlouvy o reklamě ze dne 5.11.2011 uzavřené mezi žalobcem (resp. objednatelem Jindřichem Dvořákem – RYDO) a společností EVROservis, ale byl oprávněn „*pátrat dál*“, čili **byl oprávněn vyzvat žalobce k prokázání toho, zda sjednané reklamní práce pro žalobce byly skutečně provedeny.** Žalobce, jako daňový subjekt měl totiž povinnost prokazovat skutečnosti, které sám tvrdil, tj. že k uvedenému plnění skutečně došlo (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 či rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2Afs 35/2009-95). Správce daně ve smyslu ust. § 91 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost uvedených podkladů, dle kterých žalobce, jako daňový subjekt evidoval uvedenou částku (375.410 Kč) do jím uplatněných výdajů za zdaňovací období daně z příjmu r. 2011 (zmíněná smlouva a faktura), a **to tím, že z průběhu dalšího šetření u subdodavatele společnosti EVROservis, tj. News Outdoor Czech Republik zjistil, že tato společnost nevystavila pro společnost EVROservis žádné faktury a neměla s touto společností žádný obchodní vztah, což vyplývá nejen z odpovědi jednatele nástupnické společnosti Czech Outdoor a dále z místního šetření provedené této společností (ze dne 21.1.2013).** Jestliže tedy šetřením u tohoto subdodavatele **nebylo prokázáno, že by tato společnost nejen vystavila faktury na provedení prací pro společnost EVROservis (zajištění a pronájem reklamních ploch) souvisejících s reklamou pro žalobce, ale nebylo ani prokázáno, že by tento subdodavatel uvedené práce provedl, tak to byl žalobce, jako daňový subjekt, kterého i nadále tížilo uvedené důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu) k prokázání uskutečnění zmíněného zdanitelného plnění, tj. realizaci zmíněné reklamy pro žalobce.** Jak vyplývá z dalšího průběhu daňového řízení, **nepodařilo se žalobci uvedené důkazní břemeno unést ani v případě dalších provedených důkazů.** Z výsledku svědka zástupce EVROservis, jako dodavatele reklamních služeb pro žalobce (protokol o výsledku svědka J.J., jednatele společnosti EVROservis, ze dne 18.2.2013, založen na čl. 21 správního spisu) nevyplývalo, že by byl prokázán obchodní vztah společnosti EVROservis se zmíněným subdodavatelem v případě zajištění pronájmu reklamních ploch a zabezpečení fotodokumentace. Tento svědek **nedokázal ani upřesnit údajného obchodního zástupce subdodavatele, se kterým údajně jednal, tento svědek sice uvedl, že prováděl grafický návrh reklamy, ale nedokázal konkretizovat název externí tiskárny, která měla zjistit výrobu.** Tvrdil sice, že billboardy s reklamou byly umístěné v oblasti Prahy, např. Velký Osek, Kolín, a že reklamu umístěnou na billboardu ve Velkém Oseku viděl osobně, avšak **nebyl schopen pravdivost tohoto tvrzení nějak dál doložit a v podstatě z jeho výpovědi nevyplývalo, kdo konkrétně fakticky a kde na jakých místech realizoval sjednanou reklamní kampaň, tj. kdo zajistil pronájem reklamních ploch, výrobu tiskovin a jejich umístění na billboardech a fotodokumentaci vylepené reklamy.** Pokud tyto skutečnosti učinil správce daně předmětem svých závěrů, tak na nich neshledává soud **nic „skandálního“**, jak tvrdí žalobce (takovým by naopak mohl být opačný postup, tj. kdyby z těchto podkladů učinil správce daně závěr o tom, že jimi byla realizace reklamy prokázána). Ani tento

provedený důkaz **nepotvrdil** tvrzené skutečnosti žalobcem, tj. to, že uvedenou částku skutečně vynaložil na realizaci reklamy dle zmíněné smlouvy. **Správce daně tedy prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že uvedená daňová evidence v části týkající se uplatněných výdajů za reklamní služby byla neprůkazná a bylo již proto věci žalobce, aby unesl své důkazní břemeno, tj. aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků.** Ani však poté **důkazní břemeno žalobce neunesl.** Žalobce v žalobě neuvedl skutečnosti a důkazy, ze kterých by vyplynulo, že uvedené důkazní břemeno unesl, když **pouze odkázal na své odvolání** proti rozhodnutí správce daně a pouze námátkou (viz bod 2, kdy zpochybňuje část hodnocení žalovaného ve vztahu k předložené fotodokumentaci) **neuvedl konkrétně, z jakých že to konkrétních „jím předložených důkazů jednoznačně vyplývá, že reklamní kampaň v podobě umístění billboardu skutečně proběhla“**, jak tvrdil v bodu 2 žaloby. Jak soud již výše uvedl, míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane, a že není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78), přičemž uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8Afs 55/2005-74). Přes tuto skutečnost soud považuje za vhodné, aby uvedl, jakým konkrétním způsobem se vypořádal žalovaný s důkazy předloženými žalobcem, které pouze náznakem uvedl žalobce v žalobě (zmíněná fotodokumentace billboardu, návržení provedení znaleckého posudku, který by vyhodnotil pravost fotografií). K fotodokumentaci a k návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem ke zjištění autentičnosti předložených **fotografií uvedl žalovaný rozsáhlou argumentaci**, kterou považoval krajský soud pro její přesvědčivost a pro přehlednost uvést i v odůvodnění rozsudku, a to následovně:

„K námitce daňového subjektu, že provedení reklamní kampaně bylo jednoznačně prokázáno předloženou fotodokumentací, odvolací orgán uvádí, že v rámci daňové kontroly daňový subjekt k prokázání realizace reklamy na smluvených 21 reklamních plochách předložil černobílé fotokopie 16 fotografií (většinou tmavší a méně ostré kopie snímků), na nichž jsou na různých blíže neurčených místech v exteriéru vyobrazeny billboardy s reklamou propagující daňový subjekt s obchodním názvem Jindřich Dvořák – RYDO. Odvolací orgán k těmto fotografiím reklamních billboardů dále podotýká, že minimálně ve dvou případech je zcela zjevné, že jde o tytéž billboardy, jen nafocené z jiného místa. Kromě toho některé vyobrazené detaily, které se vyskytují různě na dalších minimálně čtyř fotografiích (např. husté olistění na stromech a keřích, kvetoucí rostliny, pracovník údržby provádějící nátěr svodidel), vyvolávají důvodné pochybnosti o tom, že se patrně nejedná o měsíc listopad a prosinec, kdy dle předložené smlouvy o reklamě ze dne 5.11.2011 měla být předmětná reklama na billboardech realizována. Odvolací orgán k tomuto vymezení časového období tvrzeného uskutečnění reklamy ještě podotýká, že zástupce společnosti EVROservis sice v průběhu daňové kontroly uvedl termín možné realizace reklamy kromě listopadu a prosince i v říjnu, což je ale v rozporu s předloženými písemnostmi. Z předložené smlouvy o reklamě ze dne 5.11.2011 zcela jasně vyplývá, že rozsah a průběh plnění byl ujedнан až v této smlouvě a cena služeb byla konkretizována až v cenové kalkulaci ze dne 3.11.2011, a tudíž nic nesvědčí o tom, že by realizace reklamy proběhla dříve. Možné uskutečnění reklamní kampaně nejdříve v měsíci listopadu r. 2011 dokládá i faktura č. 712011 vystavená dodavatelem (společnost EVROservis) dne 29.11.2011, která dle podmínek ujednaných ve smlouvě o reklamě měla být vystavena až po vylepení reklamy v určené oblasti.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně předložené fotokopie černobílých fotografií reklamních billboardů neuznal jako důkaz realizace smlouvené reklamní kampaně, protože z nich nebyly zřejmé konkrétní lokality a časové období umístění vyobrazených reklamních billboardů. Daňový subjekt v odvolání považuje tuto argumentaci správce daně za přehnaně formalistickou z důvodu, že s takovým časovým odstupem již nejsou k dispozici důkazní prostředky, které by takové skutečnosti prokazovaly. Dle jeho názoru je požadované předložení důkazu prokazujícího realizaci reklamy v konkrétním období a lokalitách nesplnitelný požadavek, neboť fotografie, ze kterých by toto bylo zřejmé, si daňový subjekt nedokáže představit. Odvolací orgán k těmto námitkám uvádí, že daňová kontrola byla u daňového subjektu zahájena dne 8.10.2012, tj. necelý rok potvrzené realizaci reklamní kampaně na billboardech, což není, s přihlédnutím k povinnosti uschovávat daňovou evidenci ve smyslu ust. § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů, z hlediska možnosti zajištění důkazních prostředků pro prokázání požadovaných skutečností tak velký časový odstup, jak tvrdí daňový subjekt. Rozhodně nelze přihlídnout k námitce daňového subjektu, že správce daně požadované předložení důkazu prokazujícího realizaci reklamy v konkrétním období a lokalitách je nesplnitelný požadavek, neboť už i v době tvrzené realizace reklamní kampaně bylo možno tyto skutečnosti z fotografií pořízených digitálními fotoaparáty zjistit. Většina moderních digitálních fotoaparátů dokáže ukládat o fotografiích informace jako je datum a čas jejich pořízení a mnohé dokážou uložit i souřadnice GPS, které slouží k přesné lokalizaci místa, ze kterého byla konkrétní fotografie pořízena. Odvolací orgán k tomu tedy uvádí, že pořízení fotografií reklamních billboardů, ze kterých by bylo možno určit, kdy a kde byly konkrétně pořízeny, bylo technicky proveditelné, a bylo tedy možno k prokázání tvrzení daňového subjektu využít fotografií pořízených tímto způsobem. Odvolací orgán v tomto případě však bere v potaz skutečnost, že pořízení fotodokumentace k doložení realizace smlouvené reklamní kampaně bylo záležitostí dodavatele, resp. zhotovitele, reklamy a daňový subjekt nemohl ovlivnit způsob pořízení předmětných fotografií reklamních billboardů. Odvolací orgán proto tedy daňovému subjektu neklade k tíži skutečnost, že fotografie byly pořízeny tak, že z nich nelze zjistit požadované parametry. Nicméně je faktem, že i když by sám zhotovitel neměl zájem na zajištění dostatečně věrohodných důkazů o realizaci reklamní kampaně ve smlouveném rozsahu, mimo jiné zejména pro případ reklamace, bylo především věci daňového subjektu, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, pokud chtěl výdaje za tuto službu daňově uplatnit. Daňovému subjektu nic nebránilo, aby si ujednal povinnost zhotovitele uvést konkrétní místa plnění reklamy přímo do smlouvy o reklamě nebo případně dodatečně formou dodatku smlouvy. Důkazním prostředkem tak mohly být i fotografie reklamních billboardů, ovšem jen za podmínky, že by z nich bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v souladu se smlouvou o reklamě v daném rozsahu na konkrétně identifikovatelných místech ve sjednané době, tj. v listopadu a prosinci r. 2011. Daňovým subjektem předložené fotokopie fotografií v rámci daňové kontroly však tuto vypovídací hodnotu postrádaly a proto je správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 7 daňového řádu neosvědčil jako důkaz prokazující uskutečnění reklamní kampaně propagující daňový subjekt na billboardech v deklarovaném rozsahu.

Odvolací orgán v této souvislosti už jen konstatuje, že již od doby římského práva platí obecně uznávaná zásada, že právo přeje bdělým (vigilantibus iura), a proto má každý aktivně a důsledně dbát svých práv. Nevyužití nebo zanedbání svých práv v žádném případě nemůže zakládat důvodnou námitku porušení práva na spravedlivý proces.

V odvolání daňový subjekt nesouhlasí s negativním postojem správce daně k provedení znaleckého posudku, který by prokázal, že fotografie nebyly žádným způsobem upravovány a tedy, že reklama byla ve skutečnosti na billboardech umístěna.

*K této námitce odvolací orgán uvádí, že ze spisu nevyplývá, že by v rámci daňové kontroly byla sporným bodem v tomto případě pravost předložených fotografií s reklamními billboardy. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně svoji správní úvahu ohledně zdůvodnění neuznání daňově uplatněných výdajů za reklamní služby neopřel o argument, že předložené fotografie byly vytvořeny fotomontáží pomocí k tomu určeného grafického software. K tomu lze tedy jen říct, že pokud se daňový subjekt z nějakého důvodu domnívá, že jím předložené fotografie (fotokopie) vykazují znaky zpochybňující jejich pravost, měl v průběhu daňové kontroly sám možnost předejít v tomto směru vzniku případných pochybností předložením příslušného znaleckého posouzení, které by si zajistil z vlastní iniciativy. Z výše uvedené odvolací námitky je však také možno dovodit domněnku daňového subjektu, že prokázáním pravosti předložených fotografií znalcem získá jednoznačný důkaz umístění předmětné reklamy na billboardech a návazně na to i důkaz o oprávněnosti uplatněných daňových výdajů za reklamní služby. K tomu odvolací orgán konstatuje, že i v případě zjištění autentičnosti předložených fotografií, by byla pouze prokázána faktická existence několika billboardů s reklamou daňového subjektu v blíže neurčeném rozsahu, na blíže neurčených místech a v blíže neručeném časovém horizontu. Tato skutečnost by sama o sobě nemohla být důkazem o uskutečnění reklamy v tvrzeném rozsahu a době dle uzavřené smlouvy o reklamě. Z toho důvodu by provedení navrhovaného znaleckého posudku bylo v posuzované věci nadbytečné, neboť by nemohl být osvědčen jako důkaz prokazující uskutečnění předmětného smluvně ujednaného plnění reklamní kampaně.“ (srov. str. 7-9 žalovaného rozhodnutí). Proti uvedeným závěrům žalovaného i včetně jeho hodnocení návrhu žalobce na provedení důkazů znaleckým posudkem neuvedl žalobce v podstatě **žádnou žalobní námitku v žalobě**, přičemž soud se s těmito závěry žalovaného **plně ztotožňuje** a v podrobnostech na něho **odkazuje**. Nejedná se o žádné „skandální“ závěry, když se skutečně nejedná o důkaz realizace smlouvené reklamní kampaně, protože z této fotodokumentace nevyplývá, ve které lokalitě konkrétně byly umístěny a ani na nich není uvedeno časové období umístění reklamních billboardů. Tyto fotokopie fotografií **nemají žádnou vypovídací hodnotu**, v podrobnostech soud odkazuje na výše citovanou část precizního odůvodnění žalovaného. Krajský soud nedospěl k závěru o nezákonnosti postupu správce daně a rozhodnutí žalovaného, když tvrzení žalobce o tom, že „*odvolací finanční ředitelství zcela zřejmě hledalo důvody, jak odvolání zamítnout*“ a že správce daně „*v rozporu se zásadami daňového řízení nadměrně zatěžoval daňový subjekt, když jej obecnými výzvami opakovaně vyzýval k předložení dalších důkazů*“ (žalobní body ad 4, ad 5) je pouhou **spekulací** žalobce. Navíc se jedná jen o obecné tvrzení, když žalobce je ani v žalobě nespecifikoval, např. o jakéže to konkrétní výzvy se jednalo (správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, nejednalo se o žádnou libovůli, výzvy byl oprávněn vůči žalobci učinit, a to právě za účelem, aby ten na ně mohl reagovat a unést své důkazní břemeno). Na tom nemůže nic změnit ani odkaz žalobce na str. 14 a 15 žalovaného rozhodnutí, kde žalovaný „*bezpředmětně rozebírá, zda by žalobce měl své podnikatelské aktivity realizovat jako fyzická osoba či prostřednictvím společnosti, které je společníkem (společnost JDR.CZ s.r.o.)*“. V této části žalovaného rozhodnutí se žalovaný podrobně vypořádával s odvolací námitkou žalobce, ve které žalobce tvrdil, že byl na základě provedené reklamní kampaně kontaktován společností Invest Real Service, s.r.o. ohledně zadání zakázky, čímž byla prokázána souvislost reklamy s podnikatelskou činností daňového subjektu. A právě v souvislosti s touto námitkou žalovaný uvádí svá skutková zjištění týkající se propojení společnosti EVROservis a společnosti JDR.CZ a žalobce jako podnikající fyzické osoby. Z těchto zjištění vyvodil žalovaný závěr o tom, že „*i kdyby daňový subjekt ohledně uplatněných daňových výdajů v celkové výši 375.410 Kč zcela věrohodně prokázal, že se**

tvrzená realizace smluvně sjednané reklamní kampaně na reklamních billboardech uskutečnila ve smluveném rozsahu a době, nemohlo by se z těchto důvodů jednat o výdaje vynaložené úměrně a účelně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 zákona o daních z příjmů“, přičemž tyto důvody souvisely s výše uvedeným propojením žalobce a zmíněných firem, které podrobně popsal žalovaný v této části žalovaného rozhodnutí a na které krajský soud v podrobnostech odkazuje, přičemž žalobce proti těmto zjištěním a závěrům neuvedl v žalobě žádnou konkrétní námitku, čili krajský soud není povinen za žalobce domýšlet argumentaci směřující proti této části odůvodnění žalovaného rozhodnutí (srov. výše uvedený rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78). Rovněž námitka o nesprávném postupu správce daně a žalovaného uvedená v žalobním bodu ad 6 (že tito údajně nesprávně přičítali nesrovnalosti v administrativě a evidenci dodavatele reklamy společnosti EVROservis a dokonce nesrovnalosti subdodavatelů této společnosti) nemohla obstát, když se jedná o obecnou námitku a navíc právě uvedené „*nesrovnalosti*“ vedly správce daně a potažmo žalovaného k důvodným pochybnostem o věrohodnosti tvrzení žalobce o tom, že vynaložil výdaje na zmíněnou reklamu (argumentace soudu viz výše).

Skutkový stav věci byl dostatečně prokázán, krajský soud nepovažoval za nutné provádět další dokazování navržené žalobcem, když tyto označené důkazy jsou součástí spisové dokumentace a byly žalovaným hodnoceny v žalovaném rozhodnutí a byly podkladem rozhodnutí správce daně a žalovaného.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s, když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému nevznikly náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti. Žalovanému správnímu orgánu v tomto případě nevzniká právo na náhradu nákladů řízení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 31.3.2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47).

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 23. září 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Michaela Jiroutová