



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobců **a) M. K. a b) Z. K.**, obou zastoupených JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčkova 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 7. 2007, č. j. 15 Ca 189/2006 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobci **n e m a j í** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 7. 2006, č. j. 11980/06-1100, byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 11. 2004, č. j. 223401/04/214911/6343, č. 1040003912, o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 tak, že jím bylo změněno dodatečné stanovení základu daně žalobce a) a daň z částky 661 578 Kč na 845 034 Kč. Dále bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2006, č. j. 10506/06-1100, zamítnuto odvolání žalobkyně b) proti rozhodnutí správce daně ze dne 17. 8. 2005, č. j. 162786/05/214911/6343, jímž bylo částečně vyhověno jejímu odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 23. 11. 2004, č. j. 223538/04/214911/6343, kterým ji (jakožto spolupracující manželce žalobce) byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2001. Obě rozhodnutí žalovaného budou v dalším textu souhrnně označena jako „napadená rozhodnutí“.

Obě rozhodnutí žalovaného byla napadena jak žalobcem, tak žalobkyní samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterými se domáhali jejich zrušení. Krajský soud (poté, co obě řízení spojil ke společnému projednání) rozsudkem ze dne 9. 7. 2007, č. j. 15 Ca 189/2006 - 40, žaloby zamítl.

Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku, po přezkoumání skutkového a právního stavu a provedeném ústním jednání, zabýval otázkou, zda správce daně oprávněně neuznal žalobci konkrétní výdaje jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jednalo se konkrétně o výdaje, které žalobce vynaložil na základě smluv se společnostmi BUILD PROGRESS, s. r. o., FEB CZ, s. r. o. a ASPIRO CZ, s. r. o., a dále o otázku, zda oprávněně došlo ke zvýšení základu daně pro zrušení nevyčerpané části rezervy na opravu majetku z faktury společnosti ŠNAJDR N+M, spol. s r. o.

Ve vztahu k fakturám společnosti BUILD PROGRESS, s. r. o. se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že se zdanitelná plnění (realizace reklamní kampaně) reálně uskutečnila a že se tedy jednalo o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 daňového zákona. Uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují podle krajského soudu ani svědecké výpovědi F. V. a V. S., a to zejména proto, že F. V. popřel, že by byl osobou organizující a zajišťující pro žalobce reklamní smlouvu a že pouze věděl o existenci nějaké smlouvy, dokladů zahrnutých do účetnictví a žalobcově doméně na internetu. Taktéž svědecká výpověď V. S. uskutečnění reklamní kampaně neprokazuje, neboť jmenovaný výslovně vypověděl, že reklamní smlouvy neuzavřel, faktury nevystavil, nepoznává razítka a podpisy a že společnost BUILD PROGRESS, s. r. o. v letech 2000-2001 nevyvíjela žádnou činnost a ani neměla žádné zaměstnance. O případné činnosti měl tento svědek vědět jen z výpovědi J. U. přednesené před vyšetřovací komisí. Krajský soud však nemohl uskutečnění reklamní kampaně ověřit svědeckou výpovědí J. U., neboť tuto osobu nebyl žalobce schopen blíže identifikovat a navíc plná moc udělená J. U. byla nekonkrétní a udělená až po podpisu reklamních smluv. Tyto reklamní smlouvy kromě toho obsahují rozporná ustanovení, pokud jde o sjednanou dobu plnění, a taktéž žalobce nebyl schopen předložit měsíční výkazy týkající se reklamní kampaně přesto, že k tomu byl zhotovitel reklamy povinen. K argumentaci žalobce, že tyto měsíční výkazy neuchoval, neboť k tomu neměl ani smluvní, ani zákonnou povinnost, krajský soud poznamenal, že bylo především na žalobci, aby prokázal, že byly reklamní služby skutečně poskytnuty. Případná archivace dokladů nad rámec smluvní či zákonné povinnosti (ve smyslu, v jakém se k ní vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č. j. 2 Afs 139/2005 - 83) nepochybně mohla usnadnit žalobcovu důkazní pozici, protože likvidace dokladů jej nezbavovala povinnosti prokázat reálné uskutečnění jím deklarovaného zdanitelného plnění.

Krajský soud obdobně neuznal i žalobcem tvrzené vynaložení částek společnosti FEB CZ, s. r. o., a to mj. z důvodu rozpornosti svědeckých výpovědí. Neztotožnil se v první řadě s námitkou, že žalobce byl zkrácen na svých právech tím, že žalovaný použil jako důkaz svědeckých výpovědí M. Z., opatřené dílem před zahájením kontroly a dílem

bez přítomnosti žalobce nebo jeho právního zástupce. Svědek M. Z. přitom vypověděl, že za společnost FEBCZ, s. r. o. vystavil faktury a předal je žalobci, avšak odmítl sdělit, zda na jejich základě byla uskutečněna zdanitelná plnění v jiné než jen ve formálně právní rovině. Krajský soud taktéž poukázal na skutečnost, že svědek M. Z. byl vyslýchán ještě v rámci odvolacího řízení za přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce, avšak tehdy odmítl vypovídat z důvodu hrozícího trestního stíhání. Ze spisu rovněž vyplynulo, že M. Z. před Policií ČR vypovídal v tom smyslu, že za společnost FEBCZ, s. r. o. nikdy nic neprodal ani nekoupil a že faktury vystavoval na žádost M. S. Krajský soud, opíraje se o § 31 odst. 4 daňového řádu, měl sice za nepochybné, že výsledky trestního řízení a jednotlivé výpovědi v něm nelze bez dalšího přejímat do daňového řízení, ale dospěl k závěru, že nic takového žalovaný v předmětné věci neučinil, neboť výpovědi M. Z. učiněné v trestním a jiném daňovém řízení nebyly přejaty a osvědčeny bez dalšího jako důkaz v předmětném daňovém řízení a pouze posloužily k dokreslení skutkového stavu. K prokázání faktického poskytnutí zdanitelných plnění soudu nepostačují podle krajského soudu ani výpovědi svědků M. S., R. M. a J. K., a to především pro jejich značnou obecnost, rozpornost a existující mezery, mající původ zejména ve skutečnosti, že svědci nebyli schopni uvést, kdo přesně se na provádění opravných prací společností FEBCZ, s. r. o. podílel, kdo zajišťoval materiál na jejich provedení, kdo vystavoval a přebíral faktury a kdo přebíral skončené opravné práce. Uskutečnění rozporovaných zdanitelných plnění neprokázalo ani provedené místní šetření; při něm bylo zjištěno pouze to, že stroje, zařízení a budovy vyžadovaly provedení údržby. Krajský soud taktéž podpořil žalovaného ve způsobu vyhodnocení čestného prohlášení svědka M. Z., podle kterého byly práce provedeny ve prospěch jiného daňového subjektu než žalobce, jako nezpůsobilé, neboť čestným prohlášením nemůže být proveden důkaz (obdobně se vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43). Proto shledal jako nadbytečné, aby žalovaný po svědkovi M. Z. požadoval vysvětlení, komu vlastně mělo být zdanitelné plnění poskytnuto, když se k této věci tento svědek již ve svých svědeckých výpovědích jednoznačně vyjádřil.

Taktéž u výdajů, jež měly být žalobcem uhrazeny společností ASPIRO CZ, s. r. o. na základě faktur č. 14 a 80, dal krajský soud za pravdu žalovanému, že ani v jejich případě se nejedná o daňově uznatelné náklady. Na základě smlouvy o dílo ze dne 16. 7. 2001 uzavřené mezi společností ASPIRO CZ, s. r. o. a žalobcem, jejímž předmětem mělo být vytvoření elektronické podoby žalobcovy firmy, byly dle žalobce činěny objednávky telefonicky nebo ústně. Žalobce však žádnými důkazními prostředky neprokázal reálné přijetí plnění, přestože je z obsahu smlouvy o dílo zřejmé, že pro jejich zajištění si strany smlouvy musely vyměnit velké množství podkladů. V neprospěch faktického uskutečnění zdanitelného plnění pak hovoří i skutečnost, že dožádáním u Finančního úřadu pro Prahu 5 bylo zjištěno, že společnost ASPIRO CZ, s. r. o. v rozhodném období nepodala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ani k dani z přidané hodnoty, k níž jí byla z moci úřední zrušena i registrace. Krajský soud připomněl znovu, že důkazní břemeno je v daňovém řízení plně naloženo na daňový subjekt a správce daně není povinen dokazování provádět za něj.

Konečně v otázce zvýšení základu daně pro zrušení nevyčerpané části rezervy na opravu majetku z faktury společnosti ŠNAJDR N+M, spol. s r. o., ze dne 28. 12. 2000, č. 2000/49, krajský soud, s odkazem na čl. III odst. 2 a 3 a čl. IV odst. 2 a 3 Opatření

Ministerstva financí č. j. 281/71 702/1995, uvedl, že zápisy v peněžním deníku při zúčtování rezerv na inventární kartě rezervy se provádí na základě účetních dokladů zobrazujících pohyb peněžních prostředků. Pro souzenou věc je přitom podstatné, že žalobce přes výzvy správce daně neprokázal faktické provedení úhrady dle výše specifikované faktury. Tím však nemohlo dojít v roce 2000 ke snížení konečného zůstatku rezervy na inventární kartě. Tato její nevyčerpaná část proto měla být zrušena ve prospěch příjmů ve zdaňovacím období roku 2001. V této souvislosti krajský soud opakovaně poukázal na rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že se žalobce mylí, pokud má za to, že správce daně byl povinen obstarat za něj prostředky prokazující účtování v souvislosti se společností ŠNAJDR N+M, spol. s r. o. Naopak má zato, že správci daně vznikly pochybnosti o faktickém provedení úhrady faktury č. 2000/49 zcela legitimně a tyto pochybnosti žalobci sdělil. Na žádných fakturách výše uvedené společnosti taktéž není zmínka o přijetí peněz. V neprospěch faktického plnění faktury č. 2000/49 hovoří i ta skutečnost, že u Finančního úřadu v Ivančicích bylo zjištěno, že společnost ŠNAJDR N+M, spol. s r. o. je nekontaktní. Krajský soud tak uzavřel, že řádné účtování o daném výdaji nelze považovat za důkazní prostředek prokazující oprávněnost tohoto účtování.

Při popsání hodnocení věci krajský soud vycházel z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy poukázal na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene (ve prospěch správce daně) v daňovém řízení; to vychází ze zásady ochrany zájmu státu na řádném plnění daňových povinností. Kromě toho, s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dospěl k závěru, že obě zprávy o daňové kontrole byly vypracovány pečlivě a v takovém rozsahu, že je zřejmé, co vše daňový subjekt při kontrole předložil, jaký byl obsah předložených dokladů, jaké svědky navrhl a co svědci uvedli, i to, které z navrhovaných důkazních prostředků správce daně neosvědčil jako důkaz a proč. Konstatoval, že nezjistil nezákonně vedené dokazování (v rozporu se zásadami daňového řízení), správce daně i žalovaný postupovali tak, aby zjistili skutečný stav věci a rozhodné skutečnosti co nejúplněji a daňové řízení nebylo vedeno tendenčně vůči žalobcům.

Proti tomuto rozsudku brojili žalobce a žalobkyně (dále jen „stěžovatelé“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelé jsou především přesvědčeni, že jimi do nákladů uplatněné výdaje byly v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. V tomto směru odkazují na předložené účetní doklady, svědecké výpovědi svědků V. S., M. S., J. K., F. V. a V. M., i na další důkazy, které prokazují, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění došlo. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neunesli důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu a pokládají za prokázané, že veškeré jim dostupné důkazy nabídli. Shodně pak k otázce důkazního břemena vyslovují pochybnost, že by důkazní břemeno mělo mít tak všeobecný charakter, aby přecházelo do povinnosti splnit libovůli správce daně a tvrdit a dokazovat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, za jakým účelem a od jakého jiného plátce. Podle stěžovatelů v době daňové kontroly snad ani teoreticky nepřipadala v úvahu možnost prokázat uskutečnění přefakturovaných nákladů za dílčí zdanitelná plnění jiným

způsobem, než jak učinili. Za těchto okolností odmítají opakovaně předkládat všechny dostupné důkazní prostředky, které budou stejně správcem daně označeny za nedostatečné. Stěžovatelé dále zcela jinak než krajský soud hodnotí svědeckou výpověď svědka M. Z. v té části, o které odmítl vypovídat, a připomínají, že svědek M. Z. byl vyslýchán ve vazební věznici v souvislosti se zahájeným trestním stíháním za trestný čin kráčení daně. Proto se také stěžovatelé ocitli z důkazního hlediska v uzavřeném kruhu. Vycházel-li pak správce daně z výsledků M. Z. provedených Policií ČR, pak proti takovému postupu vznesli stěžovatelé v žalobě zásadní výhrady jednak v tom smyslu, že obsah těchto výpovědí jim nebyl znám, a tudíž jim nebyla dána možnost se k nim vyjádřit, jednak v tom, že byly opatřeny ještě před zahájením daňové kontroly. Z těchto důvodů může svědecká výpověď M. Z. sotva v daňovém řízení obstát jako důkaz, a žalovaný z ní tedy vycházel v rozporu s § 2 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu. Přesto tyto vady soud ve svém rozsudku zcela toleroval. Stěžovatelé konečně nesouhlasí ani s hodnocením stavu účtování o rezervě za zdaňovací období roku 2000 ve vztahu k uzávěrkovým operacím a nákladům vynaloženým ve prospěch společnosti ŠNAJDR N+M, spol. s r. o. Stěžovatelé jsou přesvědčeni, že o řádném účtování svědčí chronologicky vedené výdajové pokladní doklady, resp. doklad č. 7064 z 28. 12. 2000, který se shoduje s obsahem faktury a popisky na ní s ostatními případy, které správce daně podrobil zkoumání. Mají tudíž za to, že jimi zvolený způsob účtování o rezervě odpovídá zákonu. Stěžovatelé tak uzavřeli, že správce daně neopatřil důkazní prostředky a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nad rámec návrhů daňového subjektu [§ 31 odst. 2 a 4, § 2 odst. 1 a 3 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu], a ani žalovaný tyto vady nenapravil, když odvolání stěžovatelů zamítl (v rozporu s § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu).

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že shodné důvody kasační stížnosti uplatnili stěžovatelé jak v řízení odvolacím, tak v řízení o správní žalobě. Žalovaný se s nimi řádně vypořádal a zastává názor, že stejně jako správce daně postupoval v souladu s ustanoveními daňového řádu a daňového zákona. Krajský soud správnost postupu správce daně a žalovaného potvrdil a rovněž dospěl k závěru, že stěžovatelé neprokázali oprávněnost nároku na daňově uznatelné výdaje. Žalovaný se proto ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, ke kasačním námitkám se znovu nevyjadřuje a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno říci, že argumentace stěžovatelů se do značné míry nese v rovině obecné, kdy polemizují s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, ať již z pohledu požadavků hmotného práva, či úpravy procesní. V této, obecné, rovině proto považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na část odůvodnění napadeného rozsudku (strana 6 a 7), kde je krajským soudem podán přílehlavý výklad povinnosti daňového subjektu v rámci dokazování v daňovém řízení. Nad tento rámec lze poukázat na základní judikaturu v této oblasti, např. na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS (kde je zdůrazněna prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí), rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na www.nssoud.cz (k povinnosti daňového subjektu dostatečně identifikovat navrhované důkazy), rozsudek ze dne 13. 4. 2006, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt) či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, dostupný na www.nssoud.cz (k neexistenci povinnosti daňového subjektu dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí). Pokud jde o ústavněprávní rámec dokazování v daňovém řízení, lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný na www.nalus.usoud.cz); zde se Ústavní soud vyslovil k ústavní konformnosti úpravy dokazování zakotvené v daňovém řádu.

Pokud se týká způsobu, jakým byly krajským soudem posouzeny jednotlivé stěžovateli tvrzené obchodní případy, v případě společnosti BUILD PROGRESS, s. r. o. je v odůvodnění napadeného rozsudku konstatována podstatná (míněno relevantní) část výpovědi svědků V. a S.; krajský soud zde vyložil, proč (ve shodě s daňovými orgány) nepovažuje tyto výpovědi z hlediska prokázání reálné existence zdanitelného plnění (reklamní kampaně) za průkazné. Nejvyšší správní soud na tomto hodnocení neshledává žádné rozpory z hlediska obecné či právní logiky a v podrobnostech na ně odkazuje. Lze přitom shrnout, že zdejší soud hodnotí výpověď svědka V. jako neurčitou, výpověď svědka S. pak jako přímo popírající tvrzení stěžovatelů. K osobě J. U. lze uvést, že i zde se lze ztotožnit s názorem krajského soudu, že jeho bližší identita (pro potřeby provedení případné svědecké výpovědi) nebyla zjištěna; zde je nutno připomenout, že iniciativa při prokazování skutečností podporujících daňově relevantní tvrzení daňového subjektu leží, ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, především na něm (podrobněji viz výše zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102). Krajský soud v odůvodnění rozsudku zmiňuje dále rozpory ve smluvních ujednáních u jednotlivých smluv. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tyto rozpory nedosahují takové intenzity, aby *per se* vylučovaly existenci stěžovateli tvrzeného plnění. To však krajský soud v odůvodnění rozsudku ani netvrdí, tato zjištění považuje spíše za indicie, které však, v kontextu dalších zjištění, znevěrohodňují tvrzení stěžovatelů. S tímto hodnocením implicitně vyplývajícím z argumentace v napadeném rozsudku, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Uvedené lze vztáhnout i na argumentaci krajského soudu týkající se absence jakýchkoli listinných důkazů souvisejících s tvrzeným přijatým plněním. Krajský soud pouze zcela logicky dovodil, že nějaké listinné doklady musely nutně, z povahy tvrzeného plnění, při vzájemném styku mezi stěžovatelem a společností BUILD PROGRESS, s. r. o. existovat; pokud by je daňový subjekt [stěžovatel a)] předložil, mohly by nepochybně potvrdit jeho skutková tvrzení. Tento závěr krajského soudu však rozhodně nelze interpretovat tak, že by je soud považovat za jakýsi obligatorní důkaz a že by snad (v širším kontextu) akceptoval libovůli daňových orgánů v jejich „*bezbrých požadavcích*“ na rozsah důkazního břemene daňového subjektu, jak to naznačuje kasační stížnost. I zde lze jen zopakovat, že je primárně povinností daňového subjektu prokázat 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 daňového řádu). Vyvstanou-li důvodné pochybnosti o jeho tvrzeních, je plně na něm, aby je rozptýlil.

V případě společnosti FEBCZ, s. r. o. je vhodné především zdůraznit skutečnost, že oproti jiným, stěžovateli deklarovaným, obchodním případům žalovaný nepopřel samotnou existenci přijatého zdanitelného plnění (oprava a úprava technologického zařízení a objektu v Krupce), nýbrž vydaje s tímto plněním související neuznal jako daňové (§ 24 zákona o daních z příjmů) z toho důvodu, že stěžovatel a) neprokázal, že mu toto plnění poskytl subjekt, který je fakturoval. Tato úvaha (akceptovaná i rozsudkem krajského soudu) přitom plně odpovídá dikci § 24 zákona o daních z příjmů a je v souladu s ustálenou judikaturou (viz. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63 či ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupné na www.nssoud.cz). Z tohoto pohledu je pak třeba nahlížet na obsah jednotlivých svědeckých výpovědí a dalších důkazů. Pokud jde konkrétně o výpovědi svědků S., M. a K. mladšího, krajský soud jejich relevantní část v odůvodnění popsal. Nejvyšší správní soud zcela potvrzuje jeho názor, že tyto výpovědi jsou spíše neurčité a v některých bodech dokonce rozporné; v podrobnostech opět odkazuje na příslušné části odůvodnění (str.10). Nad tento rámec je nutné zdůraznit, že zmiňované svědecké výpovědi vskutku svědčí spíše pro závěr, že stěžovatelem a) deklarované přijaté práce byly skutečně provedeny, nelze z nich však dovodit, že byly provedeny právě společností FEBCZ, s. r. o., tím spíše pak za podmínek uváděných stěžovateli. Jednotlivé výpovědi, pokud jde o konkrétní okolnosti, pak převážně směřují k osobě svědka Z., který by o nich měl mít povědomost; tento svědek však tvrzení stěžovatelů taktéž nepotvrdil (viz dále).

I výpovědi (pro věc zřejmě klíčového) svědka Z. se krajský soud v odůvodnění rozsudku podrobně zabýval (str. 9). Z odůvodnění rozsudku, napadených rozhodnutí žalovaného i obsahu předloženého správního spisu, je zřejmé, že v rámci daňového řízení v této věci byl jmenovaný svědek vyslechnut celkem dvakrát (21. 6. 2004 a 10. 5. 2005), a to za účasti stěžovatele a), resp. jeho zástupce. Není sporu o to, že v rámci těchto výpovědí pouze potvrdil, že jednotlivé faktury vystavil; zda těmito formálními úkony odpovídalo i samotné plnění, odmítl potvrdit. V první zmiňované výpovědi pak svědek odkázal na své výpovědi, které podal v daňových řízeních vedených s jinými subjekty [jde o společnosti, jejichž plnění stěžovateli a) je předmětem posouzení i v této věci]; v nich uvedl, že šlo pouze o formální úkony bez věcného obsahu. Tyto skutečnosti stěžovatelé nepopírají. Správce daně si následně opatřil též výpověď tohoto svědka podanou v rámci trestního řízení vedeného proti jeho osobě (protokol z 25. 8. 2004), který tyto skutečnosti potvrzuje. Z uvedeného má Nejvyšší správní soud zřejmé, že argumentace stěžovatelů v kasační stížnosti je zcela lichá a zavádějící. Především je nutno upozornit, že v rámci daňové kontroly prováděné v nyní projednávané věci byl svědek Z. slyšen celkem dvakrát jako svědek, a to při plném respektování procesních práv stěžovatelů. Pokud využil svého ústavně zaručeného práva nevypovídat, správci daně nic nebránilo provést ve věci další šetření, neboť z výpovědí nebyly relevantní skutečnosti zjištěny. Uvedené platí tím spíše, že svědek na některé konkrétní důkazní prostředky výslovně poukázal. Na tomto místě sluší podotknout, že daňové orgány nemají legitimní prostředky k tomu, jak svědka, odvolávajícího se na právo nevypovídat (§ 8 odst. 2 daňového řádu), k výpovědi donutit. Pokud jde o samotnou použitelnost těchto výpovědí, zde lze odkázat především na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS), dle kterého „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového*

subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků“. Ze shora popsáných skutečností je zřejmé, že daňovými orgány použité výpovědi svědka Zahálky z jiných daňových řízení a z řízení trestního byly použity v intencích zde vysloveného právního názoru a Nejvyšší správní soud se tak shoduje s názorem krajského soudu, že daňové orgány nepochybily, pokud protokoly o výpovědi svědka podané v jiných řízeních (které jsou navíc veřejnými listinami) použily pro potřeby dokazování v této věci. Argumentace stěžovatelů, že ve vztahu k těmto výpovědím nemohli uplatnit svá procesní práva (účastnit se při tomto procesním úkonu a klást svědkovi otázky) by mohla mít naději na úspěch jen za situace, pokud by se tímto způsobem daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení; o takový případ však, z důvodů výše popsáných, evidentně nešlo. Za splněnou lze konečně považovat i v citovaném judikátu zmíněnou podmínku seznámení se daňového subjektu s takto opatřenými důkazy. Jakkoli stěžovatelé svou argumentací směřují k tvrzení, že obsah těchto výpovědí byl pro ně překvapivý a neměli možnost na ně kvalifikovaně zareagovat, i tato tvrzení vyvrací obsah správního spisu. Existence těchto svědeckých výpovědí, coby důkazních prostředků použitých v daném daňovém řízení, musela být stěžovatelům zřejmá, a to včetně jejich obsahu. Zde lze poukázat na průběžné protokolární seznamování stěžovatele a) s dosavadními výsledky dokazování i na zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelé měli tedy možnost se s jejich obsahem seznámit a zareagovat na ně, a to např. i navržením nových důkazních prostředků, které by skutečnosti z těchto protokolů vyplývající rozporovaly. Otázku vyhodnocení všech výpovědí svědka Z. lze tedy uzavřít konstatováním, že krajský soud postupoval zcela v intencích zákonné úpravy i judikatury zdejšího soudu.

Pokud se týká otázek souvisejících s neuznáním existence plnění přijatých od společnosti ASPIRO CZ, s. r. o., zde je nutno uvést, že stěžovatelé žádnou konkrétní námitku, nad rámec shora konstatovaných obecných výhrad, nevznegli.

Kasační stížností je konečně vyjadřován nesouhlas se způsobem, jakým bylo zhodnoceno zahrnutí nevyčerpané části rezervy na opravu majetku při uzávěrkových operacích v roce 2000 v podobě faktury vystavené společnosti ŠNAJDR N + M, spol. s r. o., do základu daně v roce 2001. V tomto případě stěžovatelé prakticky identicky opakují argumentaci uplatněnou již v rámci daňového řízení i řízení před krajským soudem. Ten se otázkou oprávněnosti zvýšení základu daně stěžovatelů z tohoto důvodu v odůvodnění svého rozsudku velmi pečlivě zabýval (str. 12 a 13). Popsal, jakým způsobem má být o rezervách účtováno, současně však zdůraznil, že takto založený formálně právní stav musí být podepřen též faktickým prokázáním účetní operace, tedy faktickým provedením úhrady příslušné faktury. Existence dokladů, na něž se kasační stížnost odvolává (faktura č. 2000/49 a pokladní doklad 7064) byla krajskému soudu známa a jejich existenci nikterak nepopírá. Uvedl nicméně, že souhlasí s názorem žalovaného, dle kterého stěžovatel a) neprokázal onu faktickou stranu předmětné operace; poukázal zde na nesoulad v datech úhrady dle pokladního dokladu a splatností faktury a zdůraznil též nemožnost ověřit

faktickou stránku věci u společnosti ŠNAJDR N + M, spol. s r. o., z důvodu její nekontaktnosti. Lze tedy konstatovat, že stěžovatelé pouze opětovně argumentují existencí formálních dokladů předmětné transakce, přičemž však zcela přehlíží závěr krajského soudu i žalovaného, o neprokázání faktické stránky tohoto deklarovaného plnění. Z tohoto důvodu nelze ani této kasační námitce přiznat důvodnost.

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud stěžovateli vytýkané důvody nezákonnosti napadeného rozsudku neshledal. Nezbylo mu proto, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatelé byli v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšní, právo na náhradu nákladů řízení jim nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. prosince 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu