



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **M. T.** , zastoupena Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2016, č. j. 6 Af 59/2012 - 41,

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 :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2012, č. j. 393834/12/009915108610, Finanční úřad pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 396 848 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu ve výši 201 131 Kč a sdělil žalobkyni povinnost uhradit související penále ve výši 89 425 Kč.

[2] Z obsahu správního spisu plyne, že předmětem podnikání žalobkyně bylo pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících k zábavě. Svoji činnost žalobkyně vykonávala mimo jiné i na základě smlouvy o exkluzivním zastupování ze dne 1. 1. 2006, uzavřené mezi žalobkyní a hudební skupinou W. (dále též „hudební skupina“). Smluvní strany se touto smlouvou zavázaly „*spolupracovat na zajištění veškerých možných obchodních aktivit*“. Těmito aktivitami bylo zejména jednání se sponzory, reklamní a propagační činnost, jednání ohledně vydavatelských smluv aj. V článku IV. této smlouvy bylo ujednáno, že žalobkyni bude za její činnost náležet odměna ve výši 15% z „netto ceny“ (ceny rovnající se rozdílu výnosů a nákladů z předmětné akce). Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v kontrolovaném zdaňovacím období

přijala za koncerty hudební skupiny mimo jiné částku 1 127 992,40 Kč (subjekty, které jí peněžní prostředky vyplatily, správce daně vyjmenoval na stranách 1 až 6 zprávy o daňové kontrole č. j. 416/12/031930204872). Tuto částku ovšem žalobkyně nevykázala v rámci svých zdanitelných příjmů, čímž porušila § 5 odst. 1, § 7 odst. 1 písm. b) a § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDP“). Příjmy žalobkyně tak byly správcem daně o uvedenou částku zvýšeny. Žalobkyně ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 9. 2011 uvedla, že předmětné finanční prostředky nebyly do zdanitelných příjmů zahrnuty nedopatřením, přičemž správce daně měl zohlednit i výdaje. Dle smlouvy o exkluzivním zastupování byla totiž příjmem žalobkyně pouze částka 20% správcem daně zjištěných příjmů, a to ještě po odečtení nákladů na jednotlivé akce. Náklady na jednotlivé akce tvořily odměna zvukaři ve výši 2 000 Kč (od července 2 500 Kč), odměna technikovi ve výši 2 000 Kč a odměna dopravci ve výši 10 Kč za každý ujetý kilometr. K prokázání svých tvrzení navrhla žalobkyně výsledk členů hudební skupiny a technického personálu. Dne 31. 10. 2011 pak žalobkyně správci daně poskytla tabulku, v níž jsou uvedeny peněžní částky vyplacené za jednotlivé akce členům skupiny, technickému personálu a částky, jež připadly žalobkyni. Veškeré vyplacené částky byly dle tvrzení žalobkyně vydány hotově a bez souvisejícího dokladu. Správce daně provedl výsledky členů hudební skupiny a technického personálu. Po jejich vyhodnocení uzavřel, že nejsou způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně a částky uvedené v tabulce tak neosvědčil jako daňově uznatelné výdaje. Na základě provedené daňové kontroly dále došlo ke snížení daňově uznatelných výdajů tvrzených žalobkyní v jejím daňovém přiznání o 495 637 Kč. Mezi těmito výdaji byla i částka 313 605,10 Kč, kterou žalobkyně dle svého tvrzení vynaložila na pořízení reklamních a propagačních předmětů. Tyto předměty měly být nakoupeny ze sponzorských darů, jež měly být zahrnuty v příjmech žalobkyně. Reklamní předměty měly být následně rozdávány na koncertech hudební skupiny osobami, s nimiž měla žalobkyně za tímto účelem sjednány smlouvy (tyto správci daně předložila). K prokázání svých tvrzení žalobkyně navrhla výsledk osob rozdávajících propagační předměty (viz vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 9. 2011). Správce daně ani po provedených výsledcích předmětné výdaje neuznal jako daňově uznatelné. Svědci totiž pouze potvrdili, že propagační předměty rozdávali, ale nevěděli, kdo za ně platil. Žalobkyně dále neprokázala ani výši a příjem sponzorských darů a jejich uvedení v daňové evidenci. Správce daně také uvedl, že propagační a reklamní předměty nebyly označeny logem žalobkyně.

[3] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „odvolací orgán“) rozhodnutím o odvolání ze dne 18. 10. 2012, č. j. 15263/12-1100-102079 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“) dodatečný platební výměr potvrdilo. Odvolací orgán vyhodnotil jako nedůvodné tvrzení žalobkyně, že správce daně nehodnotil důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně neprokázala, že by k příjmům plynoucím ze smlouvy o exkluzivním zastupování vynaložila daňově uznatelné výdaje vyčíslené v tabulce. Stejně tak žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost výdajů na pořízení reklamních a propagačních předmětů.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze. Dle názoru žalobkyně správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které vyšly v řízení

pokračování

najevo. Správce daně totiž nezohlednil, že z provedených výsledků a ze související smlouvy je zřejmé, že jednotliví členové hudební skupiny obdrželi za koncerty smlouvenou odměnu. Stejně správce postupoval i co se týče technického personálu. Dále namítla, že správce daně nerespektoval § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání neuvedl, na jakém místě zprávy o daňové kontrole jsou výpovědi členů hudební skupiny hodnoceny jednotlivě a na jakém místě jsou tyto hodnoceny v souvislosti s ostatními důkazy. Ve zprávě o daňové kontrole je uveden pouze popis obsahu jednotlivých výpovědí. Správce daně nesprávně hodnotil výsledky osob, které rozdávaly propagační materiály hudební skupiny. Žalobkyni nebyly uznány výdaje vyplacené členům hudební skupiny a technickému personálu, které žalobkyně opomenula uvést do své daňové evidence, a výdaje na propagační a reklamní předměty. Daň tak nebyla stanovena ve správné výši.

[5] Městský soud žalobu zamítl. Podle jeho názoru bylo provedeno řádné dokazování, které nepotvrdilo žalobkyni tvrzené skutečnosti. Správní orgány postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu a přihlédly ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Stran neuznaných výdajů týkajících se koncertních vystoupení hudební skupiny městský soud uvedl, že z rozhodnutí o odvolání plyne, že svědek J. K. výslovně popřel tvrzení žalobkyně, že pro ni prováděl v předmětném zdaňovacím období dopravu, za kterou mu žalobkyně v hotovosti a bez dokladu vyplácela peněžní částky. Ostatní svědci (M. H., J. H., Z. S. aj. Z.) nevěděli, kolik činily výnosy z jednotlivých akcí a kolik činila jejich odměna, shodně však uvedli, že pro žalobkyni za rok 2006 vystavili faktury. Tvrzení svědků jsou tudíž v rozporu s tím, že žalobkyně uvedla, že žádné faktury vystaveny nebyly a sama žádné faktury nepředložila. Tito svědci dále nevěděli, které osoby s nimi spolupracovaly (zvukař, doprava), nevěděli, jaké sponzorské dary v roce 2006 skupina obdržela. Svědci J. N., D. K. a J. K. uváděli, že za provedenou práci vystavovali doklady a odměny dostávali v hotovosti. Částky, které tvrdila v tabulce žalobkyně, nepotvrdili. K výdajům na reklamní a propagační předměty městský soud uvedl, že svědci G. P., L. R., J. M., J. B. a M. M. potvrdili, že rozdávali během koncertů různé propagační předměty, ale nevěděli, kdo za tyto předměty platil (což je skutečnost rozhodná pro daňovou uznatelnost výdajů). Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním tvrzením a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a písm. d) s. ř. s.

[7] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v tom, že se městský soud nevyjádřil k žalobní námitce, že „správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuznal výdaje na pořízení propagačních a reklamních předmětů ne proto, že stěžovatelka neprokázala přijetí sponzorských darů a jejich zahrnutí do zdanitelných příjmů v daňové evidenci, ale proto, že propagační a reklamní předměty měly logo hudební skupiny a nikoli stěžovatelky“. Stěžovatelka dále namítla porušení zásady volného hodnocení důkazů ze strany správních orgánů. Správce daně totiž důkazy nehodnotil zákonným způsobem, nýbrž tyto pouze popsal. Odvolací orgán pak nehodnotil výpovědi členů hudební skupiny o tom, že za všechny pořádané koncerty obdrželi smlouvenou odměnu, což odpovídalo i uzavřeným

smlouvám. Na nepřiznané příjmy tak stěžovatelka vynaložila výdaje, představující odměny vyplacené jednotlivým členům skupiny. Nezákonným postupem při hodnocení důkazů nemohly správní orgány dospět ke správným závěrům. Pro toto pochybení měl městský soud napadené rozhodnutí o odvolání zrušit. Ani tvrzení odvolacího orgánu, že stěžovatelka neprokázala přijetí sponzorských darů, není v souladu se skutečností. Stěžovatelka částky, které obdržela od sponzorů, vykazala jako své příjmy.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu a neshledává jej nezákonným. Soud se vypořádal se všemi námitkami. Žalovaný dále sdělil, že bylo povinností stěžovatelky přiznat veškeré své příjmy a prokázat daňovou uznatelnou souvisejících výdajů. Odvolací orgán hodnotil veškeré důkazy, a to jednotlivě i v jejich souhrnu. Při tomto postupu vycházel zejména z tvrzení stěžovatelky a z důkazních prostředků předložených stěžovatelkou. Mezi těmito pak byly shledány rozpory. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu.

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu (zde městského soudu) vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezu a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezu a usnesení Ústavního soudu; oba dostupné na www.nalus.usoud.cz), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

[13] Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se*

pokračování

určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“

[14] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, uveřejněném pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, vyplývá, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, 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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“*.

[15] Konečně, zdejší soud se v minulosti opakovaně vyslovil také k tomu, jaké minimální kvality musí vykazovat odůvodnění soudního rozhodnutí; tyto závěry lze přiměřeně vztáhnout i na rozhodnutí správní. Například z rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, se podává, že *„přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka“*. Obdobně se v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, uvádí, že *„soud, který se vypořádává s [...] argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá [...]“*. Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“ Odkázat pak lze i na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, ve kterém Ústavní soud uvedl, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení)“*.

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“.

[16] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, nebo by bylo vnitřně rozporné, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. “

[17] Napadený rozsudek vyhovuje výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu městský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů měl postup správních orgánů a jimi vyslovený názor za správný a naopak, z jakých důvodů shledal nedůvodnými žalobní námitky stěžovatelky. Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně namítla, že rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť „městský soud se nevyjádřil k žalobní námitce, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuznal výdaje na pořízení propagačních a reklamních předmětů ne proto, že stěžovatelka neprokázala přijetí sponzorských darů a jejich zahrnutí do zdanitelných příjmů v daňové evidenci, ale proto, že propagační a reklamní předměty měly logo hudební skupiny a nikoli stěžovatelky“. Je pravdou, že městský soud přímo takovou argumentaci nevypořádal. Požadavek dostatečného odůvodnění rozhodnutí však nelze vykládat tak, že soud musí za všech okolností podat explicitní a podrobnou odpověď na každý jednotlivý žalobní argument. Naopak v mnoha případech postačí odpověď implicitní, kterou lze z textu dovodit nepřímou. Takovou implicitní odpověď poskytl stěžovateli městský soud, když v rozsudku uvedl následující: *„Konečně pak svědci G. P., L. R., J. M., J. B. a M. M. potvrdili, že rozdávali během koncertů různé propagační předměty, ty však nebyly označeny logem žalobkyně (což je celkem pochopitelné), ale hlavně nevěděli, kdo tyto předměty platil (což je podstatné pro zhodnocení, zda se jednalo o výdaj podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).“* Soud tudíž nepřehlédl tvrzení stran loga na reklamních předmětech, nepovažoval ho však pro danou věc za stěžejní. I z dalších částí rozsudku městského soudu je zřejmé, že uvedenou argumentaci soud nepovažoval za relevantní, přičemž se vypořádal s podstatou dané věci. Uvedený postup městského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14 ze dne 10. 12. 2014). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitkách, ve kterých vytýkala správním orgánům porušení zásady volného hodnocení důkazů.

[19] Nejvyšší správní soud plně souhlasí s městským soudem, že správní orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, každý důkaz hodnotily jednotlivě a následně všechny důkazy posoudily v celkovém souhrnu. Je sice pravdou, že prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole obsáhle rekapituloval výsledky svědků, nicméně následně uvedl, jak tyto a další důkazy hodnotil a jaké závěry z nich učinil. Nejvyšší správní soud odkazuje např. na straně 24 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl: *„Předvolání svědkové, kteří měli dosvědčit, že jim byly vyplaceny odměny bez dokladů, nespecifikovali, jakou odměnu jim vyplatil daňový subjekt, svědkové tvrdí, že pro daňový subjekt vystavovali faktury nebo doklady. Svědkové nepotvrdili částky o výši vyplacených odměn uvedené v tabulce předložené daňovým subjektem. Svědek J. K. předložil čtyři faktury vystavené pro daňový subjekt v celkové částce 103 571,00 Kč a DPH 19 949,00 Kč s datem 29. 3., 30. 6., 30. 9. a 14. 10. 2006. Tyto faktury má daňový subjekt uvedeny ve výdajích v daňové evidenci roku 2006. Svědek předložením faktur vyvrátil tvrzení daňového subjektu o tom, že vyplatil svědkovi odměny dle tabulky od 10. 3. - 2. 12. 2006 ve výši 142 411,00 Kč a DPH 10 070,00 Kč bez dokladů, dále svědek vyvrátil tvrzení o tom, že by pro daňový subjekt prováděl dopravu. Daňový subjekt neprokázal svá tvrzení ve věci vyplacených odměn bez dokladů, výslech svědků nepotvrdil tvrzení daňového subjektu.“* *„Předvolání svědkové, kteří měli potvrdit převzetí a bezplatné rozdávání, uvedli, že reklamní a propagační předměty se týkaly skupiny (...), že je bezplatně rozdávali, ale neví, kdo tyto reklamní předměty platil. Nakoupené předměty nejsou označeny logem daňového subjektu, v daňové evidenci nejsou vykázány sponzorské dary, v daňové evidenci nejsou vykázány odměny daňového subjektu z reklamní a propagační činnosti dle čl. IV. Smlouvy o exkluzivním zastupování ze dne 1. 1. 2006.“* Ani žalovanému nelze vytýkat, že by porušil zásadu volného hodnocení důkazů. I ten důkazy hodnotil jednotlivě a následně v jejich souhrnu (viz strany 6 a 7 rozhodnutí o odvolání).

[20] Pokud pak stěžovatelka konkrétně namítla, že správní orgány vůbec nehodnotily tu část výpovědi svědků (členů hudební skupiny), že za pořádané koncerty obdrželi smlouvenou odměnu, nelze jí rovněž přisvědčit. Nejvyšší správní soud po prostudování spisového materiálu zjistil, že správní orgány komplexně posoudily výpovědi členů hudební skupiny vč. výpovědí stran vyplacení předmětných odměn. S ohledem na obsah těchto výpovědí však nelze správním orgánům vytýkat, že z nich (ve vztahu k daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 ZDP) nevycházely. Z předmětných výpovědí totiž mj. vyplynulo, že svědci nevěděli, jaké konkrétní částky obdrželi, resp. kolik celkově obdrželi za rok 2006 (viz strana 6 rozhodnutí o odvolání, strana 24 zprávy o daňové kontrole). Výpovědi svědků tedy byly v rozporu s tvrzeními stěžovatelky, resp. tato tvrzení neprokázaly. Na jejich základě tedy nebylo bez dalšího možno dovozovat daňovou uznatelnost předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z ustálené judikatury zdejšího soudu plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu citovaného ustanovení je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu přitom nese daňový subjekt. Proto pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází. Nutno doplnit, že aby bylo možné výdaj označit za uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 ZDP je mimo jiné nutné, aby tento byl skutečně vynaložen [srv.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>]. Nejvyšší správní soud však není názoru, že by stěžovatelka výše uvedeným povinnostem dostála. Nejvyšší správní soud se tedy i v tom ohledu plně ztotožňuje se závěry městského soudu, na které v podrobnostech odkazuje.

[21] Na výše uvedeném nic nemění ani stěžovatelkou předložená tabulka, či smlouva o exkluzivním zastupování. Předmětná tabulka je ve své podstatě pouhým tvrzením stěžovatelky; údaje v ní obsažené nebyly potvrzeny výpověďmi členů skupiny a technického personálu. Svědci částky uvedené v tabulce nepotvrdili, či dokonce vyvrátili (J. K.). Daňovou uznatelnost předmětných výdajů nemůže osvědčit ani smlouva o exkluzivním zastupování. V ní obsažené smluvní ujednání totiž není samo o sobě způsobilé prokázat, že stěžovatelka skutečně z koncertních akcí obdržela pouze předmětných 15% z netto ceny. Nadto věrohodnost smlouvy byla podstatným způsobem zpochybněna (stěžovatelka přiznala, že nezasílala odměny na bankovní účet skupiny a nevyhotovovala vyúčtování akcí a položkové rozpočty, jak bylo v předmětné smlouvě výslovně ujednáno). Výši předmětných odměn dále nelze seznat ani z daňové evidence, neboť v této nejsou tvrzené částky (navíc v rozporu se zákonem) uvedeny. Správní orgány přitom řádně odůvodnily své závěry a zohlednily všechny relevantní skutečnosti. Je proto nepřipadný i poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 7 Afs 65/2011 - 91.

[22] Nedůvodná je i námitka stěžovatelky, že pro posouzení daňové uznatelnosti výdajů na reklamní a propagační předměty je nerozhodné, kdo za tyto platil. Takový názor je nutné odmítnout, neboť již z podstaty věci je zřejmé, že aby šlo o výdaje daňového subjektu, mající vliv na výši jeho daňové povinnosti, je nutné, aby výdaje byly tímto daňovým subjektem i vynaloženy (zaplacený). Uhradil-li by reklamní a propagační předměty daňový subjekt odlišný od stěžovatelky, šlo o jeho výdaje a nikoliv o výdaje stěžovatelky. Kasační soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatelky, že částky, které obdržela od sponzorů, vykazala jako své příjmy. Stěžovatelka toto tvrzení uvedla ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně k prokázání daného tvrzení vyzval stěžovatelku výzvou ze dne 5. 10. 2011, č. j. 85842/11/031930204872. V dalším průběhu daňového řízení (a i v navazujícím soudním řízení před správními soudy) se stěžovatelka omezila na ničím nekonkretizované tvrzení, že sponzorské dary do svých příjmů v daňové evidenci zahrnula. Neuvedla už ovšem, o jaké částky se mělo jednat, kteří dárce je stěžovatelce poskytli, k jakému datu byly sponzorské dary zaneseny do daňové evidence atp. Stěžovatelka své obecné tvrzení nijak nedokládala, např. smlouvami o poskytnutí sponzorských darů. Stěžovatelka tedy neunesla své důkazní břemeno. Za situace, kdy ze stěžovatelkou předložené daňové evidence nelze bez dalšího určit, zda je některá příjmová položka předmětným sponzorským darem, nelze souhlasit se stěžovatelkou, že částky sponzorských darů vykazala jako své příjmy. K tvrzení stěžovatelky, že ve své daňové evidenci vykazala i výši nákladů na pořízení propagačních a reklamních předmětů, kasační soud podotýká, že to nebylo ve správním ani soudním řízení rozporováno. S ohledem na výše uvedené není Nejvyšší správní soud ani názoru, že by městský soud měl zrušit správní rozhodnutí z důvodu, že mělo dojít k porušení zákona v ustanoveních o řízení takovým

pokračování

způsobem, že by to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Správní orgány postupovaly v souladu se zákonem a nebyl tak dán důvod ke zrušení jejich rozhodnutí. Podrobněji viz výše.

[23] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřehlédl, že daňová kontrola provedená u stěžovatelky se týkala kromě zdaňovacího období roku 2006 i zdaňovacího období roku 2007, přičemž žalovaný v rámci řízení týkajícího se roku 2007 dospěl k jiným závěrům, než k jakým dospěl odvolací orgán v rámci řízení týkajícího se roku 2006. Městský soud k danému uvedl, že správní orgány, co se týče zdaňovacího období roku 2007, vycházely z jiných skutkových zjištění. Stěžovatelka však tento závěr, jakož i některé další závěry krajského soudu, či správních orgánů v kasační stížnosti nerozporuje a Nejvyšší správní soud se neuplatněnými námitkami nemohl zabývat. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Nejvyšší správní soud je, vyjma případů taxativně uvedených v ust. § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s., uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Proto obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. K tomu srv. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011 - 48, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 20. 2. 2014, č. j. 6 As 119/2013 - 70 a ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. září 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu