

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ČSAD JIHOTRANS, a. s.,** se sídlem České Budějovice, Pekárenská 255/77, zast. JUDr. Vladimírem Císařem, se sídlem Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2009, č. j. 10 Ca 66/2009 – 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokáta na nákladech řízení částku 2 400 Kč, a to do 30 dnů od doručení tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1998/09-1200, bylo změněno rozhodnutí správce daně I. stupně ze dne 25. 6. 2007, č. j. 181604/07/077910/2760, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 4 050 770,- Kč tak, že byla dodatečně vyměřena předmětná daň ve výši 3 458 980,- Kč. Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení; proti tomuto rozsudku nyní podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 11. 5. 2009 stěžovatel uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), neboť má v předmětném případě za to, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Stěžovatel uvádí, že v předchozím soudním řízení, které bylo ve věci přezkumu zákonnosti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 žalobci vedeno pod sp. zn. 10 Ca 165/2008, krajský soud ohledně neprovedených svědeckých výpovědí vyslovil zcela protichůdný názor, než nyní v kasační stížností napadeném rozsudku. V původním rozsudku soud odmítl žalobní námitky, které se týkaly neuznaných výdajů souvisejících s pronájmem reklamních ploch ve výši 10,000,000,- Kč. Krajský soud v původním rozsudku uvedl, že výslech svědka Rudolfa Procházky je nadbytečný, protože správci daně byla od FK Viktoria Žižkov zaslána zpráva, že reklamní plocha z vnější strany stadionu v roce 2002 nebyla k dispozici. Tato zpráva byla zpracována p. Procházkou, jenž měl být vyslechnut jako svědek, současně byl doložen seznam firem, které měly pronajaty reklamní plochy. Z cit. seznamu je zřejmé, že v roce 2002 měla stran pronájmu odpovídající rozměr pouze jedna společnost, která plochu využila pro svou potřebu. Společnost DATELL s. r. o. a AGENTURA FACE, které měly mít reklamní plochu k dispozici, v seznamu uvedeny nejsou. Seznam firem, které měly reklamní plochy v pronájmu, byl souden považován za věrohodný.

K navrhované a neprovedené svědecké výpovědi p. L. R. (zástupce Městského pivovaru Platan s. r. o.) krajský soud uvedl, že byl správný postup správce daně, když tohoto svědka nevyslechl, neboť předložená fotodokumentace, týkající se reklamní plochy na stadionu FK Viktoria Žižkov, byla pořízena dne 17. 8. 2006, z čehož nelze dovozovat, že na reklamních místech v roce 2002 měla společnost Městský pivovar Platan rovněž umístěn reklamní plakát. V této souvislosti poukazuje stěžovatel na judikaturu Nejvyššího správního soudu o provádění důkazů, podle které správce daně provádí jen takové důkazy, které jsou způsobilé uvedenou skutečnost prokázat, když další důkazy se neprovádějí v případě, je-li stav věci ze všech okolností případu zřejmý (rozsudek ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42).

Stěžovatel uvádí, že pro věc podstatné a zcela zásadní je, že skutkový stav, který se týkal správcem daně neuznaných nákladů vynaložených v souvislosti s pronájmem reklamních ploch ve výši 10,000,000,- Kč byl soudem v předchozím soudním řízení podroben testu zákonnosti a v této části obstál, neboť žalobní námitky žalobce byly soudem shledány jako nedůvodné. Předmětné svědky navrhoval žalobce vyslechnout v předchozím řízení, včetně toho, co mají tito svědkové osvětlit. Opakovaný návrh na výslechy svědků (o nichž již soud jednou judikoval) ze dne 27. 2. 2009, doručený správci daně dne 3. 3. 2009 (tj. necelé dva měsíce před skončením prekluzivní lhůty) se může jevit jako účelový, s cílem dosáhnout prekluze a nemožnosti vyměření daně.

Stěžovatel uvádí, že žalobce v průběhu daňového řízení k prokázání nákladů v souvislosti s pronájmem reklamních ploch předložil jako důkazy přijaté faktury od společnosti DATELL s. r. o. za pronájem reklamní pozice na stadionu FK Viktoria Žižkov, všechny na částku 1,000.000,- Kč. Dále předložil smlouvu ze dne 20. 2. 2002 a fotodokumentaci, doklady za zhotovení a zaplacení ceny billboardu a grafického návrhu. Sám žalobce však uznal, že z fotodokumentace není patrné, kde a kdy byly pořízeny a ani kdo je pořídil. Svědkyně p. V., finanční referentka žalobce uvedla, že hotovostní způsob

úhrady byl mimořádný a jednala na příkaz tehdejšího ředitele. Dle smlouvy o pronájmu ze dne 20. 2. 2002 bylo naopak ujednáno, že platby budou prováděny převodem na účet pronajímatele. Žalobce předložil smlouvu o pronájmu reklamních ploch o velikosti 4,8 x 7,2 m ze dne 20. 2. 2002 s pronajímatelem DATELL s. r. o. na dobu pronájmu od 1. 3. 2002 do 31. 12. 2002. Dále byla předložena faktura za výrobu reklamního billboardu a z této faktury je zřejmé, že byl vyroben billboard o rozměrech 4 x 7m a zdanitelné plnění bylo uskutečněno 28. 3. 2002. Byl tudíž vyroben až měsíc poté, co již bylo za pronájem plochy placeno a nadto pronajímaná plocha je zhruba o 23 % větší, než jsou rozměry billboardu, přičemž z předložené fotodokumentace není zřejmá žádná nevyužitá plocha panelu.

Další nesrovnalosti mezi tvrzením žalobce a správcem daně zjištěnými skutečnostmi dle stěžovatele spočívají v tom, že společnost DATELL s. r. o. uzavřela dne 1. 4. 2002 smlouvu o prodeji reklamních ploch a prostor o velikosti 40 m^2 umístěných na vnější části hlavní tribuny fotbalového stadionu FK Viktoria Žižkov na období od 1. 5. 2002 do 15. 12. 2002 se společností AGENTURA FACE s. r. o. a nemohla tudíž pronajímat reklamní plochu žalobci již od 1. 3. 2002, kdy ji neměla v té době k dispozici.

Dle stěžovatele je ze spisu zřejmé, že správce daně vyzval k součinnosti FK Viktoria Žižkov k vydání seznamu společností, které si v roce 2002 pronajímaly reklamní plochy na stadionu. Z odpovědi je zřejmé, že taková plocha vně stadionu, která byla deklarovaná ve smlouvě žalobce se společností DATELL resp. AGENTUROU FACE nebyla v uvedeném čase a v odpovídajícím rozměru k dispozici. Odpovídající rozměr měla pouze jedna firma, u které správce daně ověřil, že prostor využila pro vlastní reklamu. Bylo tedy nadbytečné prověřovat, zda mohlo dojít k posunu data při uzavření smlouvy se spol. DATELL a i kdyby k posunu data došlo, pak nedává dle stěžovatele smysl, že faktury za pronájem byly hrazeny již od 1. 3. 2002. Uvedené nesvědčí o tom, že by plnění nastalo později, a tak není důvod tuto soudem vyslovenou domněnku prověřovat. Smlouva o pronájmu byla dle stěžovatele uzavřena pouze formálně, smluvní strana neměla vůbec k datu 1. 3. 2002 reklamní plochu k dispozici, plakát byl vyroben až 28. 3. 2002, tedy měsíc poté, co bylo za reklamní plochy placeno. Předložené faktury nejsou samy o sobě důkazem, že se předmětná transakce uskutečnila.

Stěžovatel uvádí, že žalobce opakovaně navrhoval provést výslech svědka p. R. Procházky, jehož výslechem měla být prokázána existence billboardu umístěného na reklamní ploše stadionu FK Viktoria Žižkov, vysvětlení smluvních vztahů a vysvětlení k předloženému seznamu subjektů, které měly plochy na stadionu pronajaty, důvod neuvedení poplatníka v seznamu, vyjádření se k předloženým fotografiím apod.. Také výslechem svědka L. R. měla být prokázána existence billboardu umístěného na reklamní ploše a měl se vyjádřit k předloženým fotografiím. Výslechem R. B. měla být prokázána existence billboardu. K neprovedení výslechů svědků se vyjádřil jak správce daně ve zprávě o kontrole, tak i stěžovatel ve svém rozhodnutí. Předložené fotografie měly podpořit tvrzení žalobce o tom, že vynaložil náklady na reklamu dle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Zjišťovat, kde a kdy byly fotografie pořízeny, pokládá stěžovatel i nadále za nadbytečné, protože listinné důkazy nesvědčí o tom, že v předmětném období byla umístěna reklama na vnější straně stadionu.

Dle stěžovatele je právní názor vyslovený v kasační stížností napadeném rozsudku, ohledně vad řízení, nesprávný, nemá oporu v daňovém spise a je v rozporu se zásadou předvídatelnosti s ohledem na předchozí hodnocení soudu, kdy soud postavil najisto, že postup správce daně byl správný, pokud navrhované svědky nevyslechl. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích považuje za správný; návrhy na provedení výslechu svědků byly prováděny v průběhu celého daňového řízení, avšak teprve v doplněném odvolání ze dne 27. 2. 2009 byly učiněny konkrétní návrhy na provedení důkazů, včetně vysvětlení, co má být navrženými důkazními prostředky prokázáno, mj. i otázka identifikace předložených fotografií ze čtyř nezávislých zdrojů. Z hlediska konkretizace těchto důkazních návrhů, ve smyslu ujasnění skutečností, jež mají být těmito návrhy prokázány, je třeba tyto důkazní prostředky vzít v úvahu a jejich provedení nelze odmítnout. Krajský soud se v původním rozsudku vyjadřoval k odlišným návrhům důkazních prostředků ve smyslu konkretizace důkazů ze strany žalobce, tedy co se těmito důkazními prostředky má prokazovat. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisu se podává, že předmětem sporu je oprávněnost žalobcem zahrnuté částky ve výši 10,000 000 Kč do výdajů resp. nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, za pronájem reklamních ploch a instalaci reklamních plakátů vyfakturované společností DATELL. Žalobce prokazoval tento náklad účetními doklady, smlouvou o pronájmu reklamních ploch ze dne 20. 2. 2002 se společností DATELL, doklady o zaplacení ceny služby, fotodokumentací (z ní však nebylo patrno kde, kdy a kým byly fotografie pořízeny), doklady potvrzujícími zhotovení a zaplacení ceny billboardu vystavenými spol. SO Pharma s. r. o., doklady o zhotovení a zaplacení ceny grafického návrhu. V případě spol. SO Phrama s. r. o. bylo zjištěno, že uvedená společnost je od roku 2002 nekontaktní, svědkové Jiří Veselý – jednatel a K. S., si předvolání k podání výpovědi nepřevzali. Dále byl navržen výslech zástupce DATELL, který by mohl objasnit okolnosti ohledně pořízení fotografií. Správce daně předvolal ke svědecké výpovědi Tomáše Menčíka, bývalého jednatele spol. DATELL, který si však písemnost nevyzvedl a ani v tomto případě nebyla svědecká výpověď realizována. Správce daně u spol. DATELL ověřoval pronájem reklamních ploch v účetnictví tohoto subjektu, přičemž bylo zjištěno, že faktury a jejich úhrady byly řádně zaúčtovány. Rovněž bylo zjištěno, že reklamní plochy byly prodány spol. DATELL společností Agentura Face s.r.o. na základě smlouvy ze dne 1. 2. 2002, z níž vyplývá, že spol. DATELL měla k dispozici reklamní panel o rozměru 40 m^2 od 1. 5. 2002 do 15. 12. 2002. Z uvedeného správce daně dovodil, že žalobci nemohla být pronajata reklamní plocha již od 1. 3. 2002, neboť pronajímatel ji v té době neměl k dispozici. Na základě výzvy k součinnosti ekonomický ředitel FK Viktoria Žižkov p. Rudolf Procházka zaslal správci daně seznam společností, které měly pronajaty části ploch na stadionu v roce 2002 s tím, že spol. Agentura Face není jejich obchodním

partnerem a žádná smlouva s ní nebyla uzavřena a také deklarovaná reklamní plocha nebyla v uvedeném čase a odpovídajícím rozměru na stadionu Viktoria Žižkov k dispozici. Jako svědek byl dále vyslechnut Ing. J. V., který měl převzít grafický návrh billboardu a měl osobně pořizovat fotodokumentaci. Svědek uvedl, že grafický návrh zpracovala reklamní agentura JIH s. r. o., České Budějovice na základě jeho požadavku, návrh byl předán k realizaci, na jaře roku 2002 provedl kontrolu umístění billboardu v areálu FK Viktorie Žižkov a provedl fotodokumentaci grafiky a umístění billboardu, fotodokumentace je k dispozici. Rovněž uvedl, že existenci reklamního billboardu a jeho umístění jsou schopni dosvědčit zástupci fotbalového klubu a společnost, která prováděla realizaci jeho umístění, konkrétně však žádnou osobu neuvedl.

Z výpovědi pracovnice žalobce E. V. – finanční referentky bylo zjištěno, že vkládala měsíčně hotovost na účet spol. DATELL, a to částku 1 220 000,- Kč, jednalo se o mimořádný způsob platby na příkaz ekonomického ředitele. Ze sdělení ČSOB a. s. bylo zjištěno, že částky vložené v hotovosti na účet spol. DATELL byly vybírány soukromými šeky, popř. posílány převodem na jiné účty.

Žalobce v průběhu řízení opakovaně (v doplnění odvolání ze dne 24. 9. 2007 a v doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2009) navrhoval výslechy svědků p. Rudolfa Procházky, člena představenstva FK Viktoria Žižkov a. s., který měl potvrdit existenci předmětné reklamy, p. R. B. (rovněž měl potvrdit existenci reklamy), pí. A. J. (pracovnice agentury JIH, která zajišťovala grafický návrh billboardu) a Ing. L. R., ředitele pivovaru Platan, který taktéž mohl dosvědčit existenci billboardu, neboť reklama pivovaru Platan byla umístěna od podzimu roku 2002 ve stejném prostoru jako reklama žalobce.

Stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí k těmto návrhům uvedl, že svědka R. Procházku nepředvolával, neboť v rámci součinnosti třetích osob měl seznam společností, které měly pronajaty části plochy na stadionu FK Viktoria Žižkov v roce 2002. Výpovědi Ing. R. a p. B. neprovedl, neboť tito svědci nebyli účastníky žádného obchodního vztahu a proto je stěžovatel považoval za nadbytečné. Svědkyně p. J. měla zpracovávat grafický návrh, o čemž nebylo sporu a její výpověď by existenci billboardu umístěného na stadionu taktéž neprokázala. Na těchto závěrech setrval stěžovatel i v poté, co v původním řízení krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu nesprávného posouzení právní otázky uznatelnosti výdaje ohledně nákladů za poradenskou činnost a pomoc obchodním partnerům v oblasti dopravy od spol. VENETO LEADER. Tato skutečnost v novém řízení před krajským soudem již nebyla žalobcem namítána.

Stěžovatel svou kasační stížností a námitkami v ní nastolenými apeluje především na jednotnost a předvídatelnost rozhodování Krajského soudu v Českých Budějovicích ve zcela shodné věci. Tato jednotnost a předvídatelnost rozhodovací činnosti je jedním z nezbytných atributů fungování právního státu z pohledu celostního a naplnění zásad a požadavků spravedlivého procesu jako ústavně zaručeného práva z pohledu každého jednotlivého případu. Z toho vychází Nejvyšší správní soud, pokud kritizuje rozhodnutí krajských soudů, jež tyto zásady nenaplňují, jako tomu bylo např. v případě kritiky vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004 (přís. na www.nssoud.cz), těmito slovy: „Pokud stejný senát krajského soudu posuzuje procesně zcela srovnatelné případy procesně odlišně, a to bez jakéhokoliv odůvodnění,

dopouští se tím jurisdikční libovůle odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Změna přístupu při hodnocení procesních pravidel bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto ústavně nežádoucí."

Stěžovatel má pravdu v tom, že tento požadavek je v jeho případě namístě, neboť stejný senát krajského soudu již řešil věc v původním řízení o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele, a shledal postup stěžovatele při posuzování oprávněnosti zahrnutí do výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů), částku ve výši 10 000 000 Kč za pronájem reklamních ploch a instalaci reklamních plakátů vyfakturované společností DATELL s. r. o. za správný, resp. shledal nedůvodnost výslechu žalobcem navrhovaných svědků pro nadbytečnost. Jakkoli lze konstatovat, vzhledem ke skutkové a právní shodnosti, jež spočívala v posouzení nutnosti při prokazování výdajů, vyslechnout žalobcem opakovaně navrhované svědky (žalobcem byl výslech svědků navržen již v doplnění odvolání ze dne 24. 9. 2007 na str. 14 – 16 a nikoli poprvé až v doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2009, jak se mylně domnívá krajský soud), že postup krajského soudu, kdy shodnou věc posuzoval nově a odlišně, nebyl zcela standardní, nesdílí zdejší soud názor stěžovatele, že tato skutečnost způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Nutno uvést, že předmětem řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem není původní rozsudek ze dne 25. 11. 2008, č. j. 10 Ca 165/2008 - 47, nýbrž rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 10 Ca 66/2009 - 36.

Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval v celé řadě případů. Z relevantní judikatury zdejší soud připomíná, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, např. pokud z jeho odůvodnění *„není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy"* (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, přístupný www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost je také dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek"* (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, příst. na www.nssoud.cz), a rovněž tehdy, *„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 (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá"* (viz. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, příst. na www.nssoud.cz).

V případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný např. pro nedostatek důvodů tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či

v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem (viz rozsudek ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68, příst. na www.nssoud.cz).

V případě rozsudku nyní napadeném kasační stížností, výše uvedený závěr stran nepřezkoumatelnosti však učinit nelze.

Krajský soud stěžovateli, na rozdíl od původního rozsudku, zcela správně vytkl absenci žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí a svoji výtku řádně zdůvodnil. Krajský soud uvedl, že v daném případě je zapotřebí, aby správní orgán provedl navrhované důkazní prostředky, tyto důkazní prostředky vyhodnotil a teprve poté bude možno uzavřít, že byl řádně zjištěn skutkový stav. Z uvedeným se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dodává následující:

Povinností správce daně je v první řadě správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat [a porušení této povinnosti je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a www.nssoud.cz]. Dále je správce daně podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní povinen řádně hodnotit provedené důkazy „ *podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*“. Judikatura vychází z názoru, že *jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti (...), mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy*“ (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publ. na www.concourt.cz). Podle § 31 odst. 2 věty první a druhé zákona o správě daní *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.*

Daňovému subjektu tedy musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vyhověno ústavní kautele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech (podrobněji k zákazu překvapivosti rozhodování v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. na www.nssoud.cz; srov. v této souvislosti k ústavně zakotvené povinnosti správce daně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům i nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS).

Jakkoli stěžovatel konstatoval, že v projednávané věci potřeba zajištění důkazních prostředků – žalobcem navržených svědeckých výpovědí, s ohledem na sporné skutečnosti

stran deklarovaného výdaje, nevyvstala, nelze tomuto názoru přisvědčit. Správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud má za to, že daňovým subjektem navrhované výslechy svědků nemohl správce daně či stěžovatel bez dalšího odmítnout již z toho důvodu, že daňový subjekt stíhalo důkazní břemeno v daňovém řízení dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní z hlediska prokázání všech skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by bylo zcela nepochybné, že prostřednictvím těchto důkazů nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75, příst. na www.nssoud.cz). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze na základě stávajících podkladů daňového řízení a priori dospět k závěru, že by navrhovanými výslechy svědků nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány.

Skutečnost, že žalobce navrhl jako svědky mj. i osoby, které nebyly přímými účastníky deklarovaného obchodního vztahu mezi žalobcem a spol. DATELL ještě neznamená, že by tyto osoby nemohly mít povědomost o tom, zda a za jakých okolností došlo k realizaci deklarovaného výdaje, tj. nemohly potvrdit či vyvrátit existenci billboardu, případně určit místo a čas. Nelze vyloučit, že právě tyto osoby mohly být o okolnostech daného případu tou či onou mírou konkrétnosti informovány, např. Ing. L. R., ředitel pivovaru Platan, stran toho, že reklama pivovaru Platan byla resp. měla být umístěna od podzimu roku 2002 ve stejném prostoru jako reklama žalobce. Také v případě p. Rudolfa Procházky, člena představenstva FK Viktoria Žižkov a.s., lze označit jako žádoucí svědeckou výpověď, a to tím spíše, argumentoval-li právě stěžovatel seznamem, který měl jmenovaný vyhotovit a ze kterého mělo vyplývat, že ani spol. DATELL či Agentura Face reklamní plochy na stadionu FK Viktorie Žižkov pronajaty neměly.

Za pochybení správních orgánů je nutno označit i skutečnost, že tyto, v případě ověřování obchodního případu u spol. DATELL – dodavatele služby, jež byla přímým účastníkem závazkového vztahu se žalobcem, se zaměřily pouze na osobu bývalého jednatele (T. Menčíka), aniž by podstatné a relevantní okolnosti tohoto obchodního případu konfrontovaly např. s jednatelem současným, kdy ani v tomto případě nelze vyloučit, že tato osoba má povědomost i o dříve realizovaných obchodních závazcích společnosti, jíž je jednatelem. Výslech jednatele společnosti přitom žalobce navrhoval. Nadto, jak vyplývá ze samotné smlouvy ze dne 20. 2. 2002, měl dodavatel služby – spol.

DATELL nejen reklamní plochy pronajmout, nýbrž provést instalaci plakátů a vyhotovit fotodokumentaci instalace. Pokud se správce daně zaměřil na pouhou kontrolu toho, zda a jakým způsobem tato společnost o obchodním případu se žalobcem účtovala, aniž by se zaměřil i na skutečnosti, které měly ze smlouvy vyplývat, a konfrontoval je se svými zjištěními, s touto společností a žalobcem, např. jak mohlo dojít k pronájmu reklamních ploch již v období, kdy ještě sama tato společnost, předmětné plochy neměla k dispozici, jakým způsobem a ve kterém období byl předmět smlouvy skutečně realizován lze konstatovat, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn. Stěžovatelův poukaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, tak na danou věc nelze aplikovat.

Nejvyšší správní soud sice sdílí důvodné pochyby stěžovatele stran sporných skutečností, které se prokazovaného výdaje týkaly (doba pronájmu ploch ve vztahu k datu vyhotovení billboardu, sporné období pronájmu, kdy spol. DATELL pronajímala i v období, kdy sama neměla reklamní plochy k dispozici apod.), avšak i v situaci, kdy správce daně podstatným způsobem vyvrátí či důvodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. (blíže k tomu viz. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, příst. na www.nssoud.cz).

Jak správně poznamenal krajský soud, hodlal-li žalobce prokazovat uskutečnění výdaje resp. nákladu dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a odstranit tak pochybnosti správce daně návrhy na provedení svědeckých výpovědí a fotografiemi pořízenými ze čtyř nezávislých zdrojů, bylo na správci daně, aby tyto důkazy nejprve provedl a teprve poté mohly být hodnoceny jako irelevantní, případně jako právně bezvýznamné. Žalobce konkretizoval jaké skutečnosti svědectví uvedených osob mohlo přinést, nicméně správce daně i stěžovatel tak neučinili a provedení navrhovaných důkazních prostředků nepřípustně odmítli. Dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud posoudil uvedenou otázku zcela v souladu se zákonem a nelze tvrdit, že by jeho rozhodnutí v tomto ohledu trpělo vadou spočívající v nedostatku důvodů. Naopak platí, že odmítnutí navržených výslechů stěžovatel dostatečně nezdůvodnil. Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že výslech svědků je z hlediska sporných okolností v dané věci zcela irelevantní a uvedl, že postrádá smysl zjišťovat neuvedení dodavatele žalobce v seznamu a že žalobcem navrhovaní svědci nebyli účastníky obchodního případu, nevysvětlil však, z jakých důvodů se odmítá zabývat i vyjádřením svědků k předloženým fotografiím právě s ohledem na sporné skutečnosti stran jejich pořízení, případně k předloženému seznamu.

Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že okruh skutečností, který je daňový subjekt povinen prokazovat, je upraven zejména v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní ve spojení s tím kterým příslušným ustanovením daňového práva hmotného, v případě žalobce pak ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení je žalobce povinen prokázat, že částka zaplacená jím zprostředkovateli byla výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných

příjmů. Žalobce tedy stíhá, míní-li uvedenou částku uplatnit jako daňově uznatelný náklad, ve vztahu k ní jednak břemeno tvrzení, že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu, jednak břemeno důkazní, že se tak opravu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti). Součástí břemene tvrzení a břemene důkazního byla u stěžovatele nepochybně v první řadě povinnost tvrdit a prokázat, že služby, jejichž cenu chtěl daňově uplatnit jako náklad, mu vůbec jako takové byly skutečně poskytnuty.

Prokázání samotné skutečnosti, že žalobcem tvrzená reklamní prezentace ve formě umístěného billboardu, mu byla skutečně poskytnuta, je teprve prvním krokem k tomu, aby výdaj za ni mohl být považován za uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je na žalobci, aby prokázal také zákonem předepsaný účel uvedeného výdaje, tedy jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Na žalobci tedy zejména leží důkazní břemeno k prokázání toho, že reklamní prezentace mohla objektivně sloužit (či alespoň že se žalobce se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) ke zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena ve výši 10 000 000 Kč, kterou za prezentaci trvající 9 měsíců zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy o zprostředkování a vzhledem k obsahu prezentace natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by žalobce s ohledem na jeho znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že právní otázka stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní byla krajským soudem posouzena v souladu se zákonem. Žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno, když povinnosti řádně zjistit skutkový stav předně nedostály správní orgány, které důkazní řízení zatížily podstatnými vadami. Z uvedených důvodů tedy nemohl shledat Nejvyšší správní soud uplatněné kasační námitky ve své podstatě důvodnými, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu náhrada nákladů nenáleží, žalobce byl ve věci úspěšný, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v souladu s ust. § 11 a § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) za jeden úkon právní služby – vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 2 400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. září 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu